

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет»
(национальный исследовательский университет)
Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

РАБОТА ПРОВЕРЕНА
Рецензент, ведущий специалист
отдела внутреннего контроля
ООО АФ «Авуар»
_____ Е.В. Шарафутдинова
«__» _____ 2018 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой, профессор
_____ И.И. Просвирина
«__» _____ 2018 г.

УЧЕТ, АУДИТ ПРОДАЖИ ТОВАРОВ И АНАЛИЗ РОЗНИЧНОГО
ТОВАРООБОРОТА (ПО МАТЕРИАЛАМ ООО АУДИТОРСКАЯ ФИРМА
«АВУАР»)
ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.03.01.2018.015.ВКР

Руководитель ВКР, профессор
_____ Е.А. Попова
_____ 2018 г.

Автор ВКР, студентка группы ЭУ-418
_____ К.С. Поздина
_____ 2018 г.

Нормоконтролер, доцент
_____ Л.А. Ширшикова
_____ 2018 г.

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет»
(национальный исследовательский университет)
Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита
Направление подготовки – 38.03.01 «Экономика»
Профиль «Международные стандарты учёта, аудита и финансового
менеджмента»

“УТВЕРЖДАЮ”
Заведующий кафедрой,
д.э.н., профессор
_____ И.И. Просвирина
_____ 2017 г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу бакалавра
Поздиной Ксении Сергеевны
группа ЭУ-418

1 Тема работы: Учет, аудит продажи товаров и анализ розничного товарооборота (по материалам ООО Аудиторская фирма «Авуар»).

утверждена приказом по университету от _____ № _____

2 Срок сдачи студентом законченной работы 15 июня 2018 г.

3 Исходные данные к работе:

Цель исследования: разработка комплекса мер по улучшению организации учета продажи товаров и увеличению объемов розничного товарооборота в ООО «Экономик-центр».

Теоретическая основа исследования: научные труды отечественных и зарубежных ученых, законодательные акты Российской Федерации, нормативные документы Министерства финансов Российской Федерации.

Нормативно-правовая основа исследования: законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации

Информационная основа исследования: финансовая отчетность предприятия, материалы Министерства финансов Российской Федерации, данные официальных сетевых ресурсов, материалы научно-практических конференций и периодической печати, монографические исследования отечественных и зарубежных ученых.

4 Перечень вопросов, подлежащих разработке:

- используя способы и приемы аудита провести аудит продажи товаров на исследуемом предприятии;
- провести анализ розничного товарооборота, выявить факторы негативного воздействия на товарооборот;
- разработать мероприятия по улучшению учета продаж и увеличению розничного товарообо-

рота в ООО «Экономик-центр».

5 Иллюстративный материал (плакаты, альбомы, раздаточный материал, макеты, электронные носители и др.)

- раздаточный материал;
- презентация в Microsoft Office PowerPoint;
- таблицы и рисунки, отражающие основные данные по содержанию ВКР

Общее количество иллюстраций – 15 слайдов.

6 Дата выдачи задания – 11.12.2017 г.

РУКОВОДИТЕЛЬ _____ Е.А Попова

Задание принял к исполнению _____ К.С Поздина

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Срок выполнения этапов работы	Отметка руководителя о выполнении
Обсуждение темы	01.11.2017-10.11.2017	Выполнено
Обсуждение задания	15.11.2017-20.11.2017	Выполнено
Обсуждение плана работы	21.11.2017-11.12.2017	Выполнено
Обсуждение списка литературы	21.11.2017-11.12.2017	Выполнено
Первый раздел	20.03.2018	Выполнено
Второй раздел	10.04.2018	Выполнено
Третий раздел	24.04.2018	Выполнено
Введение, заключение, реферат	04.05.2018	Выполнено
Оформление приложений	04.05.2018	Выполнено
Подготовка доклада,	11.06.2018	Выполнено
раздаточного материала	13.06.2018	Выполнено
Прохождение нормоконтроля	18.06.2018-19.06.2018	Выполнено

Заведующий кафедрой _____ И.И. Просвирина

Руководитель работы _____ Е.А Попова

Студент _____ К.С Поздина

РЕФЕРАТ

Поздина, К.С. Учет, аудит продажи товаров и анализ розничного товарооборота (по материалам ООО Аудиторская фирма «Авуар») – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ-418, 2018 – 106 с., 42 табл., 2 прил., библиографический список – 42 наим.

Объект исследования – розничное торговое предприятие ООО «Экономик-центр», специализирующееся на торговле непродовольственными товарами. Отчетность представлена аудиторской фирмой «Авуар» в ходе выполнения производственной и преддипломной практики, название изменено в целях сохранения конфиденциальности данных.

Предмет исследования – организация учета продажи товаров и процесс управления розничным товарооборотом на предприятии ООО «Экономик-центр»

Цель исследования – разработка комплекса мер по улучшению организации учета продажи товаров и увеличению объемов розничного товарооборота в ООО «Экономик-центр».

Выпускная квалификационная работа состоит из трех разделов. В первом разделе приведены теоретические и методологические основы учета и аудита продажи товаров и анализа розничного товарооборота. Во втором разделе рассмотрены учет, аудит продажи товаров и анализ розничного товарооборота в ООО «Экономик-Центр». В третьем разделе рассмотрены мероприятия по улучшению учета продажи товаров и увеличению объемов розничного товарооборота в ООО «Экономик-Центр».

Работа выполнена на 106 страницах основного текста, содержит 42 таблицы, 9 рисунков, 8 формул, 2 приложения, библиографический список из 42 источника.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	8
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АУДИТА ПРОДАЖИ ТОВАРОВ И АНАЛИЗА РОЗНИЧНОГО ТОВАРООБОРОТА.....	11
1.1 Понятие, роль и состав розничного товарооборота.....	11
1.2 Система нормативного регулирования бухгалтерского учета розничной продажи товаров.....	15
1.3 Цель, задачи и основные направления аудита учета продажи товаров.....	23
1.4 Цель, задачи, информационное обеспечение и основные направления анализа розничного товарооборота.....	28
1.5 Сравнение ПБУ 9/99 «Доходы организации» и МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам».....	34
Вывод по разделу 1.....	39
2 УЧЕТ, АУДИТ ПРОДАЖИ ТОВАРОВ И АНАЛИЗ РОЗНИЧНОГО ТОВАРООБОРОТА В ООО «ЭКОНОМИК-ЦЕНТР».....	41
2.1 Организационно- экономическая характеристика предприятия.....	41
2.2 Учет продажи товаров на предприятии.....	47
2.3 Аудит продажи товаров на предприятии.....	57
2.4 Анализ розничного товарооборота на предприятии.....	72
Вывод по разделу 2.....	83
3 МЕРОПРИЯТИЯ ПО УЛУЧШЕНИЮ УЧЕТА ПРОДАЖИ ТОВАРОВ И УВЕЛИЧЕНИЮ ОБЪЕМОВ РОЗНИЧНОГО ТОВАРООБОРОТА В ООО «ЭКОНОМИК-ЦЕНТР».....	85
3.1 Мероприятия по улучшению учета продажи товаров и увеличению объемов розничного товарооборота на предприятии.....	85
3.2 Прогнозирование основных экономических показателей деятельности предприятия.....	91
Вывод по разделу 3.....	94

ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	95
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	99
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	104
ПРИЛОЖЕНИЕ А БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС НА 2017 Г.....	104
ПРИЛОЖЕНИЕ Б ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ ЗА 2017 Г.....	106

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования обусловлена развитием розничной торговли, возникновением новых методов и форм продажи, совершенствованием организации торгово-технологических процессов, развитием торговых сетей. Торговля – одна из важных сфер бизнеса, успешному развитию которой способствует правильная организация системы бухгалтерского учета, а именно, сбор и анализ информации о поступлении запасов, товаров, учет их движения.

Эффективность деятельности предприятий розничной торговли зависит от правильной постановки бухгалтерского учета на всех этапах движения товаров, улучшения существующих способов ведения первичного и текущего учета, разработки новых форм и подходов к деятельности розничных предприятий.

Учет товаров на предприятиях розничной торговли регулируется нормативными документами различного уровня, основным из которых является Положение по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов 5/01 «Учет материально-производственных запасов», в котором отражен общий порядок учета материалов, готовой продукции и товаров, в том числе товаров для перепродажи.

Главная цель предприятий торговли – максимизация прибыли и объема продаж, снижение расходов на реализацию и расходов на оплату труда. В следствие этого возникает необходимость систематического проведения анализа товарооборота с целью поиска резервов его увеличения, что обуславливает изучение методологических подходов к его проведению.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность ООО «Экономик-центр», которое специализируется на реализации непродовольственных товаров. ООО «Экономик-центр» является клиентом ООО Аудиторская фирма «Авуар». Материал получен во время производственной практики.

Предмет исследования – организация учета продажи товаров, аудит и анализ розничного товарооборота в ООО «Экономик-центр».

Цель исследования – разработка комплекса мер по улучшению организации учета продажи товаров и увеличению объемов розничного товарооборота в ООО «Экономик-центр».

Исходя из указанной цели выпускной квалификационной работы, ее основными задачами являются:

- используя способы и приемы аудита, провести аудит продажи товаров на исследуемом предприятии;

- провести анализ розничного товарооборота, выявить факторы негативного воздействия на товарооборот;

- разработать мероприятия по улучшению учета продаж и увеличению розничного товарооборота в ООО «Экономик-центр», рассчитать экономическую эффективность мероприятий, представить прогноз основных экономических показателей деятельности предприятия с учетом разработанных рекомендаций.

Практическая значимость. Практическая значимость проведенного исследования заключается в том, что основные положения, выводы и рекомендации ориентированы на использование в практической деятельности бухгалтеров розничных торговых организаций.

Информационная база исследования. При написании дипломной работы использованы нормативные и правовые документы в области бухгалтерского учета и налогообложения, научные издания отечественных авторов, таких как Астахов В. П., Бабаев Ю.А., Губин В. Е., Дмитриева И. М., Косолапова М.В., Свободин В.А., и многих других, периодические бухгалтерские и экономические издания «Бухгалтерский учет», «Аудит и налогообложение», «Современная торговля», справочно-правовая система «Гарант», первичные документы, учетные регистры, учетная политика, данные бизнес-плана и бухгалтерская финансовая отчетность ООО «Экономик-центр».

Совокупность изучаемых проблем, цели и задачи исследования определили структуру работы. Настоящая выпускная квалификационная работа состоит из трех глав. В первой главе речь идет о понятии розничного товарооборота и его

составе. Рассматривается система нормативного регулирования бухгалтерского учета розничной продажи товаров, исследуются методики аудита учета продажи товаров в розничной торговле и анализа розничного товарооборота.

Во второй главе приводится краткая характеристика объекта исследования, описывается действующая система бухгалтерского учета и проводится аудит учета продажи товаров в ООО «Экономик-центр», проводится анализ состава, структуры и динамики розничного товарооборота на предприятии.

В третьей главе разработаны мероприятия по улучшению учета продажи товаров и увеличению объемов розничного товарооборота в ООО «Экономик-центр», приводится прогноз основных экономических показателей деятельности предприятия.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АУДИТА ПРОДАЖИ ТОВАРОВ И АНАЛИЗА РОЗНИЧНОГО ТОВАРООБОРОТА

1.1 Понятие, роль и состав розничного товарооборота

Розничная торговля – вид торговой деятельности по продаже товаров конечному потребителю. Процесс продажи товаров является основой коммерческой деятельности торгового предприятия на потребительском рынке. Важным показателем торгового предприятия является розничный товарооборот, так как от него зависит объем валового дохода и прибыли, что является результатом деятельности предприятия. Товарооборот – это выручка предприятия за рассматриваемый период времени.

Как экономический показатель розничный товарооборот является главным показателем торговой деятельности, характеризующим процесс товародвижения; объем реализованной товарной массы.

Товарооборот отражает уровень удовлетворения спроса на товары, стимулирует развитие производства и ускоряет оборот капитала предприятия, определяет масштабы деятельности предприятия, объем денежного оборота. Для торговых предприятий товарооборот определяет масштаб проникновения предприятия на потребительском рынке, конкурентоспособность, перспективы развития и экономические возможности [29, с. 107].

В системе показателей развития торгового предприятия товарооборот играет неоднозначную роль. Он является основным оценочным показателем объема деятельности торгового предприятия, а также служит определяющим показателем формирования его ресурсного потенциала: объема и состава трудовых, материальных и финансовых ресурсов; затрат ресурсов: суммы и состава издержек обращения. В тоже время в условиях рыночной экономики товарооборот носит под-

чиненный характер по отношению к прибыли предприятия от торговой деятельности.

Розничный товарооборот торгового предприятия осуществляется в различных формах, он характеризует продажу потребительских товаров населению и другим конечным потребителям, завершая процесс их обращения на потребительском рынке [29, с. 96]. Основные виды и формы розничного товарооборота представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Основные виды и формы розничного товарооборота

Классификационный признак	Формы розничного товарооборота
По организационной форме продажи потребительских товаров	<ul style="list-style-type: none"> – продажа товаров в розничной сети (магазины, мелкорозничная торговля); – продажа товаров помимо розничной торговой сети (на аукционах; на складах промышленных и оптовых предприятий с оплатой через кассы розничных торговых предприятий и т.п.); – передвижная торговля; – комиссионная торговля; – посылочная торговля.
По составу конечных потребителей	<ul style="list-style-type: none"> – продажа товаров непосредственно населению; – продажа товаров из розничной торговой сети организациям, учреждениям и предприятиям в качестве мелкого опта (мелкооптовый товарооборот).
По срокам расчета за реализованные товары	<ul style="list-style-type: none"> – продажа товаров с немедленной их оплатой; – продажа товаров населению в кредит.
По формам оплаты	<ul style="list-style-type: none"> – продажа товаров за наличный расчет; – продажа товаров по безналичному расчету (включая использование различных кредитных карточек); – по расчетным чекам банков; – по перечислению со счетов вкладчика; – по продаже товаров в кредит.
По товарным группам	<ul style="list-style-type: none"> – продовольственные товары (с дальнейшей детализацией); – непродовольственные товары (с дальнейшей детализацией).
По формам обслуживания	<ul style="list-style-type: none"> – традиционное обслуживание; – самообслуживание; – по образцам и каталогам; – по предварительным заказам; – с доставкой на дом.

В розничной торговле объектами изучения являются объем товарооборота, состав товарооборота, структура товарооборота.

Состав розничного товарооборота определен Инструкцией по заполнению унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения № П-1 «Сведения о производстве отгрузке товаров и услуг».

Розничный товароборот учитывается в ценах фактической реализации строго за отчетный период на основе первичных документов – товарно-денежного отчета и прилагаемых к нему документов, т.е. на основе данных бухгалтерского учета.

При реализации товаров непосредственно населению с использованием контрольно-кассовых машин обязательным является выдача покупателю кассового чека (счета). Следовательно, обязательным признаком операции относимой к обороту розничной торговли является наличие кассового чека (счета).

В состав товарооборота розничной торговли включается:

- стоимость проданных населению потребительских товаров (за наличный расчет; по кредитным карточкам; по расчетным чекам банков; по перечислениям со счетов вкладчиков);

- стоимость проданных товаров по почте с оплатой по безналичному расчету (по моменту сдачи посылки отделению связи);

- стоимость товаров, проданных в кредит (по моменту отпуска товаров покупателю) в объеме полной стоимости товара;

- стоимость товаров, сданных на комиссию (по моменту продажи) в объеме комиссионных вознаграждений, если торговое предприятие не является собственником товаров; в размере полной стоимости, если торговое предприятие является собственником товаров;

- стоимость проданных по образцам товаров длительного пользования (по времени выписки счета-фактуры, и доставки покупателю независимо от времени фактической оплаты товара покупателем);

- полная стоимость товаров, проданных отдельным категориям населения со скидкой (лекарственных средств, топлива и т.п.);

– стоимость проданных по подписке печатных изданий (по моменту выписки счета без учета стоимости доставки);

– стоимость упаковки, имеющей продажную цену, не входящую в цену товара;

– стоимость проданной порожней тары.

В состав товарооборота розничной торговли не включается:

– стоимость проданных товаров, не выдержавших гарантийных сроков службы;

– стоимость проездных билетов, талонов на все виды транспорта;

– стоимость спецодежды, выданной своим работникам;

– продажа товаров (как непродовольственных, так и продовольственных) по безналичному расчету организациям социальной сферы (больницам, школам, детским садам и другим);

– продажа товаров специальным потребителям (милиции, военным организациям и другие) [32, с. 67].

Товарооборот является одним из показателей деятельности предприятия, поскольку он отражает конечный результат деятельности, сравнение которого с объемом затрат (трудовых, материальных, финансовых) показывает эффективность их использования и эффективность деятельности предприятия.

Таким образом, в системе показателей деятельности предприятий розничной торговли основным показателем является розничный товарооборот, отражающий фактическую выручку торговых организаций от продажи товаров населению. Необходимо различать понятия состава и величины розничного оборота, поскольку состав представляет собой различные виды продаж, а величина – сумма торговой выручки. Объем розничного товарооборота во многом характеризует состояние национальной экономики, инфляционные процессы, изменение благосостояния населения, конъюнктуру и емкость внутреннего рынка.

1.2 Система нормативного регулирования бухгалтерского учета розничной продажи товаров

Нормативное регулирование бухгалтерского учета продажи товаров розничными торговыми предприятиями регламентировано законодательной базой Российской Федерации. Свод правил бухгалтерского учета – это система нормативных документов, которые в зависимости от назначения и статуса можно разделить по следующим уровням:

1) Законодательство РФ о бухгалтерском учете состоит из Федерального закона 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [4], устанавливающего единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в РФ, других федеральных законов, указов Президента РФ и постановлений Правительства РФ.

Основными целями законодательства РФ о бухгалтерском учете являются: обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями; составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

2) Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, разработанные на основании Федерального закона «О бухгалтерском учете» [3].

К положениям по бухгалтерскому учету операций по продаже товаров можно отнести следующие положения:

– Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [6];

– Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008); Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106 н [7];

- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99); Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43 н [8];
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) [8]; Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 № 44 н [9];
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32 н [10];
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33 н [11].

3) Нормативные документы Министерства финансов РФ (приказы, методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма).

Методические рекомендации и указания Минфина РФ конкретизируют статьи законов и отдельные ПБУ. Например:

- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [13];
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [14];
- План счетов финансово-хозяйственной деятельности и Инструкция по его применению [12].

4) Нормативные документы других министерств и ведомств.

Методические рекомендации других министерств и ведомств устанавливают отраслевые особенности ведения бухгалтерского учета. Например:

- Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли [15];
- Методические рекомендации по разработке норм естественной убыли [16].

5) Приказ об учетной политике организации. Другие рабочие документы организации.

Продажа товаров в розничной торговле осуществляется на основании договора розничной купли-продажи. В соответствии со статьей 492 Гражданского кодекса РФ: «продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже

товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

Договор розничной купли-продажи считается заключенным в надлежащей форме с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека или иного документа, подтверждающего оплату товара», [1, ст. 492].

Согласно ПБУ 9/99: «выручка от продажи товаров признается доходом от обычных видов деятельности, принимается к учету, исчисленная в денежном выражении и равная величине поступления денежных средств, а также иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности, определяемой исходя из цены товаров, установленной договором и при одновременном выполнении условий, установленных п. 12 ПБУ 9/99, одно из которых переход права собственности на товар от продавца к покупателю», [10].

По договору с особым переходом права собственности покупатель до момента оплаты товара не становится его собственником, в учете продавца отражается кредиторская задолженность, а не выручка [10, 11]. Сумма выручки за проданные товары определяется как разница между показаниями счетчика контрольно-кассовой машины на начало и конец дня или смены.

Сумма выручки определяется по показанию счетчика контрольно-кассовой машины, при возврате товара покупателем она уменьшается на сумму, выданную покупателю из кассы по возвращенному чеку. Выручка от реализации сдается кассиром-операционистом кассиру, что отражается в квитанции к приходному кассовому ордеру, отражается следующей проводкой: Дт 50 «Касса» Кт 90 «Продажи», субсчет «Выручка». Также выручка может быть сдана в банк представителем предприятия по объявлению на взнос наличными, или инкассатором на основе препроводительной ведомости, отражается проводкой: Дт 57 «Переводы в пути»

Синтетический учет розничной продажи товаров ведется на счете 90 «Продажи». По дебету счета отражается себестоимость, связанные с реализацией акцизы

и НДС, по кредиту – продажная стоимость товаров с учетом НДС. Счет 90 сальдо на отчетную дату не имеет.

Согласно статье № 168 налогового кодекса РФ: «при реализации товаров населению по розничным ценам соответствующая сумма налога включается в указанные цены. При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма налога не выделяется», [2, ст. 168].

Начисление НДС отражается проводкой :Дт 90 «Продажи», субсчет 3 «НДС» Кт 68-2 «Расчеты по налогам и сборам по НДС».

Учет может вестись по покупным ценам или продажным ценам, каждый из этих способ имеет ряд особенностей и нюансов.

«Стоимость оплаченных и отпущенных покупателям товаров списывается с материально ответственных лиц на основании товарного отчета по продажной стоимости (при учете товаров по продажным ценам согласно учетной политике) или по покупной стоимости (при их учете по покупным ценам). Покупная стоимость товаров включает цену поставщика или цену поставщика и транспортные расходы на покупку товаров, продажная цена включает покупную стоимость и торговую наценку [9, п. 13]». При учете товаров по покупным ценам после отражения выручки по счету учета реализации списываются реализованные товары, что фиксируются записью: Дт 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж» Кт 41-2 «Товары в розничной торговле».

При учете товаров по продажным ценам в течение месяца (отчетного периода) стоимость проданных товаров отражается по дебету и кредиту счета 90 «Продажи» в одинаковой оценке, т.е. по продажным, розничным ценам. Такой порядок учета продаж позволяет контролировать правильность отражения в учете объема продаж (розничного товарооборота) и списания товаров материально ответственными лицами путем сопоставления оборотов по дебету и кредиту данного счета. В конце месяца проводится сторнировочная запись на сумму наценки по проданным товарам.

Цена любого товара, предназначенного для перепродажи, устанавливается таким образом, чтобы торговая организация могла покрыть расходы на продажу и получить прибыль от своей деятельности.

В соответствии ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»: «товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения. В то же время организациям, осуществляющим розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок)» [9, п. 13].

При отпуске товаров (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО) [9, п. 16].

Применение одного из указанных способов по группе (виду) товаров производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Все скидки условно можно разделить на две группы:

- связанные с изменением цены единицы товара (сезонные скидки; скидки, связанные с истечением срока годности товара; праздничные скидки; скидки постоянным покупателям и т.п.);
- не связанные с изменением цены единицы товара (бонусы, подарки).

Такое деление обусловлено различным порядком бухгалтерского и налогового учета скидок. В соответствии с п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ (НК РФ) в целях налогообложения прибыли учитываются затраты в виде премии (скидки), выплаченной (предоставленной) продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности, объема покупок [2].

При организации и ведении бухгалтерского учета в организациях розничной торговли распределения торговых скидок, между объемами проданного и непроданного товара может распределяться по среднему проценту.

Для определения себестоимости проданных товаров необходимо рассчитать сумму расходов, относящихся к проданным товарам, и отразить ее по дебету счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж». Данный расчет производится в два этапа: определяются по среднему проценту расходы на остаток товаров, а затем расходы – на проданные товары. При этом сумма расходов, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, исчисляется за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

- суммируются транспортные расходы на остаток товаров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце;
- определяется сумма товаров, проданных в отчетном месяце, и остаток товаров на конец месяца;
- отношением суммы расходов (п. 1) к сумме проданных и оставшихся товаров (п. 2) определяется средний процент расходов к общей сумме товаров;
- умножением суммы остатка товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов (п. 3) определяется их сумма, относящаяся к остатку непроданных товаров на конец месяца.

Расходы, относящиеся к проданным товарам, исчисляются по данным счета 44 «Расходы на продажу» следующим образом: к сальдо начальному прибавляется дебетовый оборот и вычитается сальдо конечное.

«При продаже товаров в кредит договором купли-продажи предусмотрена оплата стоимости товара через определенное время после его передачи покупателю. Отношения между продавцом – торговой организацией и покупателем – физическим лицом при продаже товаров в кредит регулируются Гражданским Кодексом РФ.

В зависимости от того, кто выступает кредитором, существует два варианта продажи товаров в кредит в розничной торговле – кредит с участием банка (наиболее распространенный вариант) и кредит без участия банка (продавец самостоятельно осуществляет коммерческое кредитование покупателя в рамках своей маркетинговой политики)», согласно ГК РФ [1, ст.488, 489].

«В случае продажи товаров в кредит с участием банка между банком и покупателем (заемщиком) оформляется кредитный договор. Согласно этому договору банк обязуется предоставить денежные средства заемщику в размере части стоимости товара. Причем банк оплачивает этот товар за покупателя, а тот возвращает полученный кредит с учетом процентов», согласно статье 819 ГК РФ [1].

Поступление денег в магазин в счет оплаты товара в кредит с участием банка складывается:

- из первоначального взноса, который покупатель уплачивает в кассу магазина (наличными или с использованием банковской карты);
- оставшейся части стоимости проданного товара, на которую оформлен кредит.

При продаже товаров в кредит выручка принимается к учету в полной сумме задолженности покупателя, включая проценты по кредиту, и отражается по дебету счета 62-4 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит», в корреспонденции со счетом 90 «Продажи», субсчет 90-1 «Выручка».

В соответствии со статьей 502 ГК РФ: «обмен недовольственных товаров производится в течение 14 дней со дня покупки, если не установлены более длительные сроки обмена. В случае отсутствия товара, необходимого для обмена, покупателю возвращается (при условии его согласия) стоимость товара. Не подлежат возврату и обмену предметы санитарии и гигиены, парфюмерно-косметические товары и ряд других товаров, перечень которых установлен законодательно» [1, ст. 502].

Основные бухгалтерские записи по учету продажи товаров в розничной торговле приведены в таблице 1.3

Таблица 1.3 – Корреспонденция счетов по учету продажи товаров в розничной торговле

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
При оценке товаров по продажным ценам		
Получены в кассу деньги за проданные товары	50	90-1
Сдана в банк полученная выручка от продажи товаров	51	50
Сдана инкассатору выручка от продажи товаров	57	50
Зачислена на расчетный счет поступившая выручка	51	57
Списаны проданные товары по продажным ценам	90-2	41-2
Списана торговая наценка, приходящаяся на проданные товары, методом красного сторно	90-2	42
Начислен НДС по проданным товарам	90-3	68 _{ндс}
Списаны издержки обращения	90-2	44
Выявлен результат от продажи товаров:		
– прибыль	90-9	99
– убыток	99	90-9
При оценке товаров по покупным ценам (отражены только специфические записи):		
Отражена выручка от продажи товаров в розничных ценах (включающих НДС)	50	90-1
Начислен НДС с выручки от продаж	90-3	68
Учет продажи в кредит с рассрочкой платежа		
Получен первоначальный взнос на товары	50	90-1
Принята на учет сумма рассрочки платежа и процентов за рассрочку платежа	62	90-1
Списаны проданные товары с рассрочкой платежа в размере 100% стоимости товаров по продажным ценам	90-2	41-2
Начислен НДС по проданным товарам	90-3	68 _{ндс}
Списаны издержки обращения	90-2	44
Выявлена и списана прибыль от продажи товаров	90-9	99
Получены очередные платежи с покупателей в погашение задолженности за товары	50, 51	62
Списана себестоимость проданных товаров учетных ценах	90-2	41-2

Таким образом, существует свод правил, по которым ведется бухгалтерский учет торговых предприятий, нарушение которых ведет к серьезным ошибкам в бухгалтерской и налоговой отчетности, и в определении финансовых результатов. В настоящее время сформировалась четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета: законодательный уровень, нормативный уровень, методический уровень, организационно-распорядительные документы, формирующие учетную политику организации.

1.3 Цель, задачи и основные направления аудита учета продажи товаров

Основная цель аудита продажи товаров – выражение мнения о достоверности данных бухгалтерской отчетности аудируемого лица, проверка правильности отражения совершенных за отчетный период операций по продаже товаров, их выбытия в соответствии с требованиями нормативных актов по бухгалтерскому учету [37, с. 59].

При планировании аудита аудитору необходимо провести предварительное планирование аудита, чтобы оценить масштабы деятельности организации, результаты ее работы за исследуемый период, составить план и программу аудита, в которой указаны временные рамки и объем аудиторских процедур.

При предварительном планировании проверки аудитор изучает информацию о внешних и внутренних факторах, которые влияют на деятельность организации, о видах деятельности, о организационной структуре предприятия.

Информационная база аудита продажи товаров представлена в таблице 1.4.

Таблица 1.4 – Информационная база аудита продажи товаров

Группы источников информации	Источники информации
Бухгалтерская и налоговая отчетность организации	Бухгалтерский баланс, в частности, строки баланса: «Готовая продукция и товары для перепродажи»; «Товары отгруженные»; «Покупатели и заказчики»; отчет о прибылях и убытках, налоговые декларации по отдельным налогам
Первичные документы	Договоры розничной купли-продажи, Книга кассира-операциониста, справка-отчет кассира-операциониста, сведения о показаниях счетчиков, товарные накладные, товарные отчеты, журнал учета движения товаров и др.
Регистры аналитического и синтетического учета	Ведомости, журналы-ордера, машинограммы по счетам 41, 42, 44, 90, 99, Главная книга.

В ходе проверки операций по продаже товаров должны быть решены следующие задачи:

– проверить правильность оформления договоров розничной купли-продажи;

- выяснить правильность установления цен на товары и порядок оценки товаров;
- установить правильно ли отражены в учете операции по продаже товаров;
- проверить правильность оформления и учета операций по возврату (обмену) товаров;
- проверить правильность учета операций по продаже товаров в кредит по дисконтным картам, по договору комиссии, по договору мены;
- установить соответствие учета скидок у продавца положениям нормативных актов;
- оценить порядок учета потерь и недостач товаров;
- установить правильность ведения отдельного учета операций по продаже товаров для целей исчисления НДС [38, с. 140].

План аудита розничной продажи должен содержать следующее:

- наименование аудируемого лица;
- период проведения аудита;
- количество человеко-часов;
- руководитель аудиторской группы;
- состав аудиторской группы;
- планируемый аудиторский риск;
- планируемый уровень существенности;
- планируемые виды работ;
- период проведения аудита;
- исполнитель.

План аудита содержит следующие этапы:

- формирование рабочей аудиторской группы и инструктаж ее членов об обязанностях, ознакомление с положениями общего плана аудита;
- проверка соблюдения правил торговли;
- проверка ведения учета операций по продаже товаров на соответствие учетной политике и действующему законодательству;

- проверка ведения учета операций с тарой;
- контроль достоверности показателей отчетности;
- обобщение и оформление результатов проверки;
- подпись руководителя аудиторской организации и руководителя аудиторской группы.

Программа аудита входит в общий план аудита и состоит из задач, конкретизирующих каждую область аудита. Программа представляет собой аудиторские процедуры, необходимые для реализации общего плана аудита. При составлении программы аудита операций по розничным продажам следует учитывать специфику финансово-хозяйственной деятельности предприятия розничной торговли и применяемую систему налогообложения, учета и отчетности. Ниже приведена примерная программа аудита операций по продаже товаров в розницу.

Программа аудита розничной продажи предприятия включает следующие пункты:

- название аудируемого лица;
- период аудита;
- количество человеко-часов;
- руководитель аудиторской группы;
- состав аудиторской группы;
- планируемый аудиторский риск;
- планируемый уровень существенности.

Работа аудиторов на исследуемом объекте включает:

- контроль наличия и правильности оформления ценников на реализуемые товары;
- проверку соблюдения законодательства при расчетах с покупателями с применением контрольно-кассовых машин;
- анализ учетной политики в части способа оценки и учета товаров;
- аудит оформления первичных документов;

- проверку правильности отражения в учете операций по реализации товаров в розницу, поступления выручки от продажи;
- контроль правильности расчета налогов, исчисляемых с выручки от продажи товаров (НДС, акцизы);
- проверку правильности отражения в учете расчетов с покупателями с помощью пластиковых карт, дисконтных карт;
- проверка правильности учета операций с тарой;
- контроль операций по продаже товаров в кредит;
- аудит тождественности показателей финансовой отчетности и бухгалтерского учета.

Работа аудиторов в офисе аудиторской фирмы состоит из:

- обработки материалов, передаваемых руководителю группы аудиторами-исполнителями;
- анализа работы аудиторов руководителем группы;
- подготовки информации руководству аудируемого лица;
- обсуждения аудиторского заключения;
- оформления аудиторского заключения;

Указывается руководитель аудиторской организации и руководитель аудиторской группы.

Центром аудита цикла продажи товаров является подтверждение дебета и кредита счетов 90 «Продажи», 99 «Прибыли и убытки». Проверке, подвергаются корреспондирующие счета: кредит счетов 44 «Расходы на продажу», 41 «Товары», дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По результатам аудиторской проверки, аудитор составляет аудиторское заключение в котором излагаются результаты проверки, выявленные ошибки и возможные пути их решения.

Необходимо проанализировать обнаруженные ошибки и нарушения в соответствии с Международным стандартом аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» устанавливающим обязанности аудитора по при-

менению принципа существенности при планировании и проведении аудита финансовой отчетности [23].

Международный стандарт аудита 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» поясняет, каким образом применяется принцип существенности при оценке влияния на аудит выявленных искажений, а также влияния неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность [25].

Существенность ошибок оценивается количественно и качественно. Для количественной оценки аудитор сравнивает обнаруженные ошибки с уровнем существенности, установленным на стадии планирования. При качественной оценке аудитор руководствуется собственным практическим опытом и знаниями.

При анализе ошибок, выявленных в ходе аудита, необходимо определить степень их влияния на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. Перечень проверенных документов, выявленные ошибки и нарушения, а также мнение аудитора по результатам проверки, фиксируются в рабочих документах.

Таким образом, аудит учета операций по продаже товаров имеет целью формирование мнения о достоверности данных бухгалтерской отчетности и оценку соответствия отражения произведенных за отчетный период операций по продаже товаров требованиям нормативных актов по бухгалтерскому учету.

Аудиторская проверка проходит по следующим основным направлениям: проверка порядка установления цен на товары; проверка порядка оформления и учета скидок с цены товара; проверка порядка учета операций по продаже товаров по договору розничной купли-продажи; проверка порядка оформления и учета операций по продаже товаров в кредит; проверка порядка оформления и учета операций по продаже товаров по кредитным карточкам; проверка порядка оформления и отражения операций по списанию товаров.

1.4 Цель, задачи, информационное обеспечение и основные направления анализа розничного товарооборота

Основной целью анализа розничного товарооборота является контроль за динамикой выполнения плана товарооборота, изучение факторов, оказавших влияние на его объем и структуру, поиск резервов его увеличения.

Основными задачами оборота розничной торговли являются:

- проверка степени выполнения прогнозных продаж по объему и структуре;
- удовлетворения спроса покупателей на отдельные товары;
- выявление тенденции и закономерностей его развития в динамике и изменений, происходящих в них;
- определение факторов, влияющих на его изменение (количественное измерение и обобщение влияния факторов на выполнение прогнозных показателей и динамику розничного товарооборота);
- оценка внедрения прогрессивных методов торговли и их эффективности;
- выявление резервов, путей и возможностей роста объема продаж и улучшения обслуживания покупателей;
- разработка мер по устранению недостатков и повышению эффективности хозяйственно-финансовой деятельности [30, с. 274].

Анализ реализации товаров проводится в тесной увязке с анализом товарного обеспечения, товарных запасов и оборачиваемости товаров. Каждый из этих факторов оказывает определенное влияние на объем товарооборота и его структуру.

В зависимости от цели анализа и вопросов, подлежащих изучению, определяется перечень и источники необходимого информационного обеспечения для изучения показателей розничного товарооборота

В процессе анализа розничного товарооборота используются следующие источники информации представленные в таблице 1.5.

Таблица 1.5 – Источники информации для анализа розничного товарооборота

Группы источников информации	Источники информации
Бухгалтерская финансовая отчетность	– бухгалтерский баланс; – отчет о финансовых результатах; – приложение к бухгалтерскому балансу.
Статистическая отчетность	– сведения о продаже и запасах товаров в организациях оптовой и розничной торговли; – сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг; – ведения о численности, заработной плате и движении работников.
Данные бухгалтерского учета	– первичные банковские и кассовые документы о выручке, учетные регистры (ведомости, журналы-ордера).
Планово-нормативная документация предприятия	– данные планов, бизнес-планов предприятия, нормы, нормативы, тактические и стратегические прогнозы экономического и социального развития.
Нормативно-правовые источники информации	– нормативные, справочные и инструктивные материалы государственных органов управления, вышестоящей организации, утвержденные нормы, нормативы, тарифы, ставки, цены.
Внеучетные данные	– материалы личных наблюдений и хронометража, акты ревизий, проверок, инвентаризаций, отчеты аудитора, материалы публикаций, Интернет, электронные базы данных.

К методам анализа розничного товарооборота относятся: построение динамических рядов, использование относительных и средних величин; сравнение, индексный метод, балансовый метод, построение трендовых моделей динамики, цепная подстановка, графический метод.

К показателям, характеризующим товарооборот торгового предприятия, относятся:

- объем товарооборота в стоимостном выражении в текущих ценах;
- объем товарооборота в стоимостном выражении в сопоставимых ценах;
- ассортиментная структура товарооборота по отдельным группам товаров;
- однодневный объем товарооборота;
- объем товарооборота в расчете на одного работника;
- объем товарооборота на 1 м² торговой площади;
- время обращения товаров;
- скорость товарооборота [29, с. 144].

Анализ товарооборота начинают с определения его объема за исследуемый период в стоимостном выражении или в натуральных показателях. Полученные данные сравнивают с плановыми и базисными показателями соответствующих предшествующих временных интервалов (декада, месяц, квартал, полугодие, год).

Подобные сопоставления позволяют оценить степень соответствия фактических результатов деятельности предприятия с намеченной стратегией развития.

В условиях инфляции темпы изменения объема товарооборота следует рассчитывать в сопоставимых ценах, т.е. в ценах базисного года. Пересчет товарооборота осуществляется по формуле (1) [29, с.167]:

$$РТО_{с.ц} = РТО_{ф.ц} : I_{ц}, \quad (1)$$

где $РТО_{с.ц}$ – товарооборот в сопоставимых ценах;

$РТО_{ф.ц}$ – товарооборот в фактических ценах;

$I_{ц}$ – индекс розничных цен.

Изучение условий формирования сезонности в торговле и умение ее прогнозировать необходимо для расчета товарооборота по кварталам (месяцам). Существуют различные методы анализа сезонности товарооборота. Наиболее простым и достаточно надежным методом является метод относительной средней. Для расчета необходимо использовать данные о квартальном (месячном) товарообороте. При этом расчет можно вести в действующих ценах и в сопоставимых ценах. Влияние индекса цен при данном методе устраняется. Результаты сезонности товарооборота можно использовать в планировании. Объем товарооборота по кварталам на планируемый год определяется путем умножения среднеквартального товарооборота планируемого года на индекс сезонности соответствующего квартала и делением на сто.

Оценка ритмичности реализации товаров проводится для установления равномерности продаж по месяцам и кварталам и определения наличия сезонных ко-

лебаний. Ритмичность рассчитывают по формуле среднего квадратичного отклонения (Q) по формуле средней квадратической (2) [29, с. 188]:

$$Q = \sqrt{\frac{\sum (x - \bar{x})^2}{n}}, \quad (2)$$

где x – фактическое выполнение задания за выбранный интервал оценки (неделя, декада, месяц);

\bar{x} – средний размер планового задания за анализируемый период;

n – количество интервалов оценки.

Для определения колеблемости товарооборота используется также коэффициент вариации (V_Q) (3) [29, с. 191]:

$$V_Q = \frac{Q}{\bar{x}} \times 100. \quad (3)$$

Анализируя структуру товарооборота, необходимо исчислить отдельный вес продажи отдельных товаров в общем объеме товарооборота за год (квартал), установить динамику продажи отдельных товаров за ряд лет. Анализ структуры товарооборота оформляется таблицей, в которой указываются товарные группы, занимающие наибольшую долю в реализации, или важнейшие из них.

На розничный товароборот влияет множество факторов, которые можно разделить на внешние, которые не зависят от деятельности предприятия, и внутренние зависящие. Классификация факторов представлена в таблице 1.6.

Таблица 1.6 – Основные факторы, влияющие на объем розничного товарооборота

Внешние факторы	Внутренние факторы
<ul style="list-style-type: none"> – доходы населения; – уровень инфляции; – финансовая и налоговая политика государства и др. 	<ul style="list-style-type: none"> – факторы, связанные с товарными фондами; – факторы, связанные с численностью работников и производительностью их труда; – факторы, связанные с основными фондами.

Факторы, связанные с товарными фондами, влияют на объем розничного товарооборота через изменение величин запасов товаров на начало периода, поступления товаров, прочего выбытия и запасов товаров на конец отчетного периода. Между этими величинами имеется определенная балансовая связь, выражаемая формулой товарного баланса (4) [30, с. 297]:

$$N^{Н.ЗАП} + N^П = N^Р + N^{ВЫБ} + N^{К.ЗАП}, \quad (4)$$

где $N^{Н.ЗАП}$ – запасы товаров на начало отчетного периода;

$N^П$ – поступление товаров;

$N^Р$ – продажа товаров (объем розничного товарооборота);

$N^{ВЫБ}$ – прочее выбытие товаров;

$N^{К.ЗАП}$ – запасы товаров на конец отчетного периода.

Используя формулу товарного баланса, можно определить величину каждого слагаемого. Каждое алгебраическое слагаемое товарного баланса соответствующим образом влияет на объем розничного товарооборота. Положительное влияние оказывают увеличение начальных запасов и поступления товаров, отрицательное – увеличение прочего выбытия и завышенные товарные запасы на конец исследуемого периода.

Однако анализ зависимости объема продажи товаров от слагаемых товарного баланса позволяет определить лишь исходные данные, но не раскрывает причин, вызвавших, в свою очередь, изменение отдельных его слагаемых. Поэтому каждый из этих элементов необходимо подвергнуть дальнейшему анализу.

В качестве трудовых факторов, оказывающих влияние на объем розничного товарооборота следует выделить численность работников и производительность их труда. Объем товарооборота можно представить произведением численности работников и производительности их труда (5) [30, с. 303]:

$$N^Р = R \times ПТ, \quad (5)$$

где N^P – розничный товароборот;

R – среднесписочная численность работников;

$ПТ$ – производительность труда.

Методом цепной подстановки или способом абсолютных разниц можно подсчитать, в какой мере повлияли на объем розничного товарооборота изменение численности работников и производительности их труда.

Рост товарооборота и улучшение обслуживания населения зависит от степени оснащенности торговых предприятий основными фондами и эффективности их использования.

Увеличение объема розничного товарооборота может произойти как за счет прироста торговой площади, так и более эффективного ее использования. Прирост торговой площади выражается числом квадратных метров или числом прибавившихся рабочих мест. Зная число вновь созданных мест и сумму среднего товарооборота, можно найти и прирост розничного товарооборота за счет данного фактора.

Объем розничного товарооборота может быть выражен произведением следующих показателей (6) [30, с. 260]:

$$N^P = R \times Д \times t \times ПТ^{ЧАС}, \quad (6)$$

где N^P – розничный товароборот;

R – среднегодовое количество рабочих мест;

$Д$ – количество рабочих дней в году;

t – продолжительность рабочего дня;

$ПТ^{ЧАС}$ – среднечасовой товарооборот на одно рабочее место.

Таким образом, основной целью анализа розничного товарооборота является поиск резервов увеличения объемов продажи товаров. Анализ розничного товарооборота проходит по следующим основным этапам: анализ объема и динамики

розничного товарооборота; анализ товарной структуры товарооборота; анализ сезонности товарооборота; определение и оценка факторов, связанных с товарными и трудовыми ресурсами и производственными фондами, на величину розничного товарооборота.

1.5 Сравнение ПБУ 9/99 «Доходы организации» и МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам»

В системе российских бухгалтерских стандартов правила формирования в бухгалтерском учете информации о выручке организации установлены в Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. Некоммерческие организации (кроме бюджетных учреждений) признают доходы от предпринимательской и иной деятельности [10].

В международных стандартах финансовой отчетности учету доходов и расходов от обычных видов деятельности посвящен МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями» (МСФО 15). Данный стандарт применяется при учете выручки, полученной от продажи товаров, предоставления услуг на основе договора выручки, содержит требования к информации, обязательной для раскрытия, требования и правила признания выручки при объединении договоров и их модификаций, единую систему учета для всех договоров с покупателями [20]. Стандарт не применяется в отношении договора аренды, попадающего в сферу применения МСФО 17 «Аренда» и договоров страхования, попадающих в сферу применения МСФО 4 «Договоры страхования».

Сходство и различие стандартов представлены в сравнительной таблице 1.7.

Таблица 1.7 – Сравнительная характеристика ПБУ 9/99 «Доходы организации» и МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

Критерий сравнения	ПБУ 9/99 «Доходы организации»	МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»
1. Определение дохода	Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).	Увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала.
2. Классификация доходов	Доходы от обычных видов деятельности; прочие доходы.	Доходы от обычных видов деятельности; прочие доходы.
3. Признание выручки: общие положения	Выручкой является увеличение экономических выгод от обычных видов деятельности (продажи товаров, продукции, работ и услуг) в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). РПБУ содержат специальные положения по бухгалтерскому учету доходов. Основные отличия от МСФО приведены ниже.	Выручка представляет собой валовое поступление экономических выгод от обычной деятельности компании за период, приводящее к увеличению капитала, отличному от взносов участников капитала. Выручка рассматривается в рамках одной из следующих четырех категорий: продажа товаров; оказание услуг; использование другими сторонами активов компании (приносящих проценты, роялти, дивиденды и т.д.); выручка по договорам на строительство. Общие критерии признания выручки для каждой из указанных категорий включают: наличие высокой вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят в компанию, при этом сумма выручки и сумма затрат, связанных с операцией, могут быть надежно оценены. В рамках каждой категории применяются дополнительные критерии признания.

Критерий сравнения	ПБУ 9/99 «Доходы организации»	МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»
		<p>Принципы, установленные для каждой категории, как правило, применяются без дальнейшего использования значительных дополнительных правил и/или исключений. Несмотря на то что цена, обычно взимаемая организациями при продаже продукта, реализуемого отдельно, является лучшим подтверждением его справедливой стоимости, МСФО признает, что в определенных обстоятельствах допустимой альтернативой может стать обоснованная оценка справедливой стоимости (например, себестоимость плюс обоснованная маржа).</p>
4. Выручка от продажи товаров и готовой продукции	<p>В РПБУ одним из критериев признания выручки от продажи товаров, в отличие от МСФО, является не передача значительных рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности, а передача самого права собственности. Это может привести к отличному от МСФО моменту признания выручки от продажи товаров.</p>	<p>Одним из основных условий признания выручки от продажи товаров является передача значительных рисков и выгод, связанных с правом собственности на товары.</p>
5. Признание выручки	<p>Согласно РСБУ выручка признается при наличии следующих условий (п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации»):</p> <ul style="list-style-type: none"> – организация имеет право на получение этой выручки; – сумма выручки может быть определена; 	<p>МСФО 15 предполагает модель учета, включающую следующие этапы:</p> <ul style="list-style-type: none"> – идентификация договора; – идентификация обязанностей к исполнению; – идентификация цены исполнения; – распределение скидки на единицу учета выручки;

Продолжение таблицы 1.7

Критерий сравнения	ПБУ 9/99 «Доходы организации»	МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»
	<ul style="list-style-type: none"> – имеется уверенность в том, что в результате произойдет увеличение экономических выгод организации; – происходит переход прав собственности на товар к покупателю; – расходы, которые произведены, могут быть определены. 	<ul style="list-style-type: none"> – определение момента признания выручки (одновременно или в течение периода времени).
6. Момент признания выручки	Выручка признается на момент перехода прав собственности (владения, пользования и распоряжения) от продавца к покупателю на товар или услугу.	Выручка признается при переходе рисков и выгод от продавца к покупателю, может признаваться в течение периода времени или определенный момент времени.
7. Выручка от продажи: условное вознаграждение	РПБУ не содержит положений, регулирующих учет условного вознаграждения.	<p>Одним из основных условий признания выручки от продажи товаров является передача значительных рисков и выгод, связанных с правом собственности на товары. При продаже товаров учитываются следующие общие критерии признания: предприятие передало покупателю существенные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары; предприятие больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары; сумма выручки может быть надежно оценена; существует высокая вероятность поступления экономических выгод, связанных с операцией; понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно оценить.</p> <p>МСФО особо выделяет необходимость оценки вероятности притока экономических выгод, а также наличие возможности надежно оценить</p>

Продолжение таблицы 1.7

Критерий сравнения	ПБУ 9/99 «Доходы организации»	МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»
		<p>сумму соответствующей выручки. Если вероятность притока экономических выгод является высокой и сумма выручки может быть надежно оценена, условное возмещение отражается при условии соблюдения всех остальных критериев признания выручки. Если какой-либо из критериев не соблюдается, признание выручки откладывается до тех пор, пока не будут соблюдены все критерии.</p>
<p>8. Процентный доход, роялти и дивиденды</p>	<p>Критерии признания процентного дохода, роялти и дивидендов аналогичны критериям, предусмотренным МСФО. Но в отличие от МСФО в РПБУ процентный доход отражается исходя из ставки процента, установленной договором (а не из эффективной ставки процента, предусмотренной МСФО).</p>	<p>Проценты признаются по методу эффективной ставки процента. Роялти признаются по принципу начисления в соответствии с содержанием договора. Дивиденды признаются тогда, когда установлено право собственников на получение выплаты.</p>
<p>9. Отражение выручки по многокомпонентным сделкам</p>	<p>РПБУ не содержит положений, регулирующих учет многокомпонентных соглашений. При заключении договора купли – продажи, предусматривающего сервисное обслуживание в течение определенного периода, стоимость сервисного обслуживания отражается в составе доходов будущих периодов с включением в выручку по мере прохождения периода сервисного обслуживания, если компонент сервисного обслуживания можно выделить.</p>	<p>Критерии признания выручки обычно применяются к каждой операции отдельно. В определенных обстоятельствах, чтобы отразить суть операции, необходимо разделить ее на идентифицируемые компоненты. В частности, это относится к случаю продажи с последующим обслуживанием проданного товара. Для определения выручки по компонентам следует определить справедливую стоимость каждого компонента. Вместе с тем иногда необходимо объединить две или более операции, которые связаны между собой таким образом, что их коммерческий эффект не</p>

Критерий сравнения	ПБУ 9/99 «Доходы организации»	МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»
		<p>может быть определен без рассмотрения этих операций как единого целого.</p> <p>Цена, которая обычно взимается при отдельной продаже продукта, является наилучшим подтверждением справедливой стоимости этого продукта. В то же время в некоторых случаях для оценки справедливой стоимости МСФО допускает подход, предполагающий использование себестоимости, увеличенной на обоснованную маржу.</p>
10. Оценка	Рыночная стоимость	Справедливая стоимость.
11. Отражение в учете договоров с отсрочкой платежа	Дисконтирование не производится	<p>Договор с отсрочкой платежа считается финансовым соглашением. Сумма выручки, которая будет признана, определяется путем дисконтирования всех будущих поступлений с использованием эффективной процентной ставки (п. 61 IFRS 15).</p>

Вывод по разделу 1

Таким образом, как в российских, так и в международных стандартах доход определяется как приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящие в форме увеличения активов или уменьшения обязательств и выражающиеся в увеличении капитала, не связанного с вкладами собственников организации. Как в российском, так и в международном стандарте указанные элементы отчетности подразделяются на доходы от обычной деятельности и прочие доходы. Доходы от обычной деятельности имеют регулярный характер, прочие доходы могут возникать или не возникать в процессе деятельности организации.

Критерии признания доходов, изложенные в российских и международных стандартах, не являются тождественными и обуславливают возможность отличий,

устранение которых потребует формирования корректирующих записей при трансформации отчетности.

Основные различия между российским учетом и МСФО возникают при определении момента признания выручки. В ПБУ 9/99 выручка признается на момент перехода прав собственности (владения, пользования и распоряжения) от продавца к покупателю на товар или услугу. По МСФО 15 выручка признается при переходе рисков и выгод от продавца к покупателю, может признаваться в течение периода времени или определенный момент времени.

Еще одним из основных условий признания выручки от продажи товаров по МСФО 15 является передача значительных рисков и выгод, связанных с правом собственности на товары. ПБУ 9/99 не содержит положений, регулирующих учет условного вознаграждения. Критерии признания процентного дохода, роялти и дивидендов аналогичны критериям, предусмотренным МСФО. Но в отличие от МСФО 15 в ПБУ 9/99 процентный доход отражается исходя из ставки процента, установленной договором, а не из эффективной ставки процента, предусмотренной МСФО 15.

ПБУ 9/99 не содержит положений, регулирующих учет многокомпонентных соглашений. При заключении договора купли – продажи, предусматривающего сервисное обслуживание в течение определенного периода, стоимость сервисного обслуживания отражается в составе доходов будущих периодов с включением в выручку по мере прохождения периода сервисного обслуживания, если компонент сервисного обслуживания можно выделить. В МСФО15 для определения выручки по компонентам следует определить справедливую стоимость каждого компонента. Вместе с тем иногда необходимо объединить две или более операции, которые связаны между собой таким образом, что их коммерческий эффект не может быть определен без рассмотрения этих операций как единого целого.

В отражении в учете договоров с отсрочкой платежа в ПБУ 9/99 дисконтирование не производится, как в МСФО 15.

2 УЧЕТ, АУДИТ ПРОДАЖИ ТОВАРОВ И АНАЛИЗ РОЗНИЧНОГО ТОВАРООБОРОТА В ООО «УПРАВЛЕНИЕ ФОНДАМИ»

2.1 Организационно экономическая характеристика предприятия ООО «Экономик-центр»

Общество с ограниченной ответственностью «Экономик-центр», именуемое в дальнейшем «Общество» учреждено 1 июля 2001 года и действует в соответствии с Гражданским Кодексом РФ, Федеральным законом РФ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее по тексту - Федеральный закон), иными нормативными актами Российской Федерации. Общество является юридическим лицом по законодательству РФ. Общество приобретает права юридического лица с момента его государственной регистрации.

Общество имеет самостоятельный баланс, круглую печать с указанием полного наименования, угловой штамп, свой бланк, банковские счета ООО «Экономик-центр», осуществляет владение, пользование и распоряжение своим имуществом в соответствии с целями своей деятельности и назначением имущества. Общество является самостоятельной хозяйственной единицей, действующей на основе полного хозяйственного расчета, самофинансирования и самоокупаемости.

Общество ведет бухгалтерскую и статистическую отчетность. Бухгалтерский учет на предприятии ведется в соответствии с едиными методологическими основами и правилами, установленными Законом «О бухгалтерском учете», положениями по ведению учета и отчетности в РФ, регулирующими порядок учета различных объектов бухучета, Планом счетов бухгалтерского учета.

Долговременной целью деятельности предприятия является максимизация прибыли, увеличение рыночной доли и минимизация издержек.

В соответствии с Уставом основными видами деятельности Общества являются:

- розничная торговля текстильными изделиями;

- розничная и оптовая торговля галантерейными изделиями;
- розничная торговля аксессуарами одежды, перчатками, галстуками, шарфами, ремнями;
- розничная торговля изделиями из кожи;
- розничная торговля различной домашней утварью, посудой, изделиями из стекла;
- розничная торговля светильниками;
- розничная торговля изделиями из дерева, пробки и плетеными изделиями;
- розничная торговля писчебумажными и канцелярскими товарами;
- розничная торговля часами;
- розничная торговля играми и игрушками;
- розничная торговля велосипедами и электромобилями;
- розничная торговля самокатами и электросамокатами;
- розничная торговля сувенирами, изделиями народных художественных промыслов;
- оптовая торговля парфюмерными и косметическими товарами;
- закуп, хранение и реализация промышленных товаров.

Клиентами ООО «Экономик-центр» являются как физические лица, так и юридические. В оплату товара принимаются любые формы расчета.

Динамика показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия в соответствии с бухгалтерской финансовой отчетностью (Приложение А) представлена в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Основные экономические показатели деятельности
ООО «Экономик-центр» за 2016 – 2017 годы

Показатели	Значение показателей		Откл., (+/-)	Темп роста, %
	2016 г.	2017 г.		
1. Розничный товарооборот, тыс. руб.	28020	33827	+5807	120,72
2. Себестоимость проданных товаров, тыс. руб.	18213	22110	+3897	121,40

Окончание таблицы 2.1

Показатели	Значение показателей		Откл., (+/-)	Темп роста, %
	2016 г.	2017 г.		
3. Издержки обращения, тыс. руб.	4483	6427	+1944	143,36
4. Уровень издержек обращения, %	16,00	19,00	+3,00	118,75
5. Валовой доход, тыс. руб.	9807	11717	+1910	119,48
6. Уровень валового дохода, %	35,00	34,6	-0,36	98,97
7. Прибыль от продаж, тыс. руб.	5324	5290	-34	99,36
8. Рентабельность предприятия, %	19,00	15,6	-3,4	82,30
9. Численность работников, чел.	4	4	0	100
10. Фонд оплаты труда, тыс. руб.	4450	4620	+170	103,82
11. Среднегодовая зарплата на одного работника, тыс. руб.	1331	1322,5	-8,5	99,36
12. Производительность труда, тыс. руб./чел.	7005	8456,8	1451,8	120,72
13. Оборачиваемость оборотных средств, обороты	2,65	3,06	+0,41	115,47
14. Фондоотдача, руб./руб.	2,03	2,05	+0,02	100,97

За исследуемый период розничный товароборот увеличился на 5807 тыс. руб., или на 20,7 %. Однако темпы роста товарооборота и прибыли от продаж (99,36 %) отстают от темпов роста себестоимости проданных товаров (121,40 %) и темпов роста издержек обращения (143,36 %), что оценивается как отрицательная тенденция, свидетельствующая о снижении эффективности торговой деятельности предприятия в исследуемом периоде.

Уровень издержек обращения повышается – сумма затрат на каждые 100 руб. розничного товарооборота растет. Повышение уровня издержек обращения повлекло за собой снижение уровня валового дохода. Сложившееся на предприятии соотношение прибыли и затрат привело к сокращению рентабельности продаж – прибыль, приходящаяся на 1 руб. реализованных товаров сократилась.

В качестве положительных моментов в деятельности предприятия следует отметить рост показателя фондоотдачи и ускорение оборачиваемости оборотных средств, что свидетельствует о повышении эффективности использования основных и оборотных средств предприятия.

Динамика относительных показателей (показателей рентабельности) деятельности предприятия представлена на рисунке 2.1.

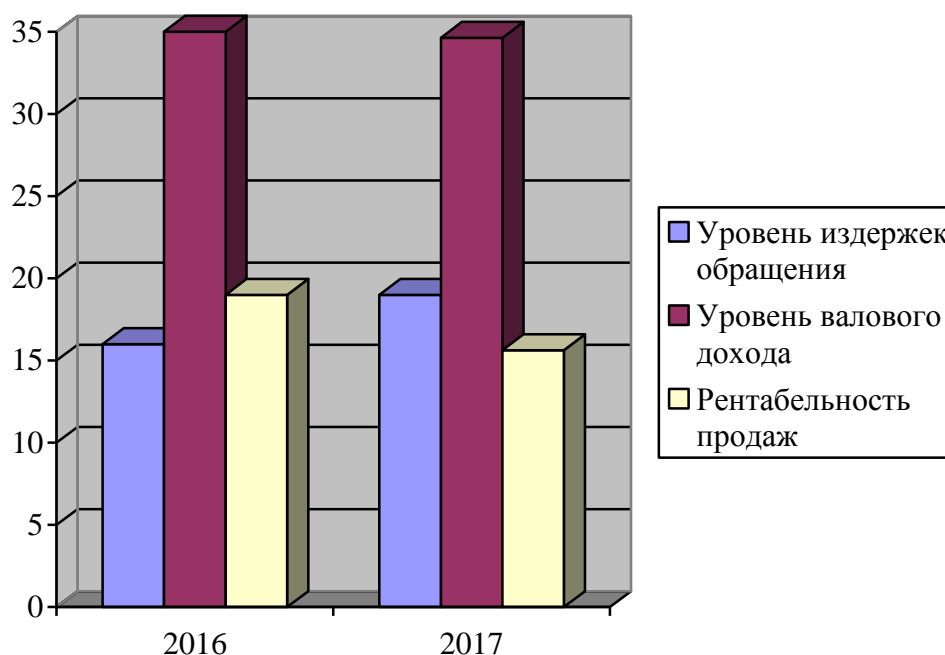


Рисунок 2.1 – Динамика показателей рентабельности ООО «Экономик-центр» за 2016 – 2017 годы

К основным торговым функциям предприятия следует отнести:

- изучение покупательского спроса на товары и формирование ассортимента товаров;
- организацию закупок и завоза товаров;
- оказание торговых услуг покупателям;
- рекламирование товаров и услуг.

Организация торгового и технологического процесса в магазине представлена на рисунке 2.2.

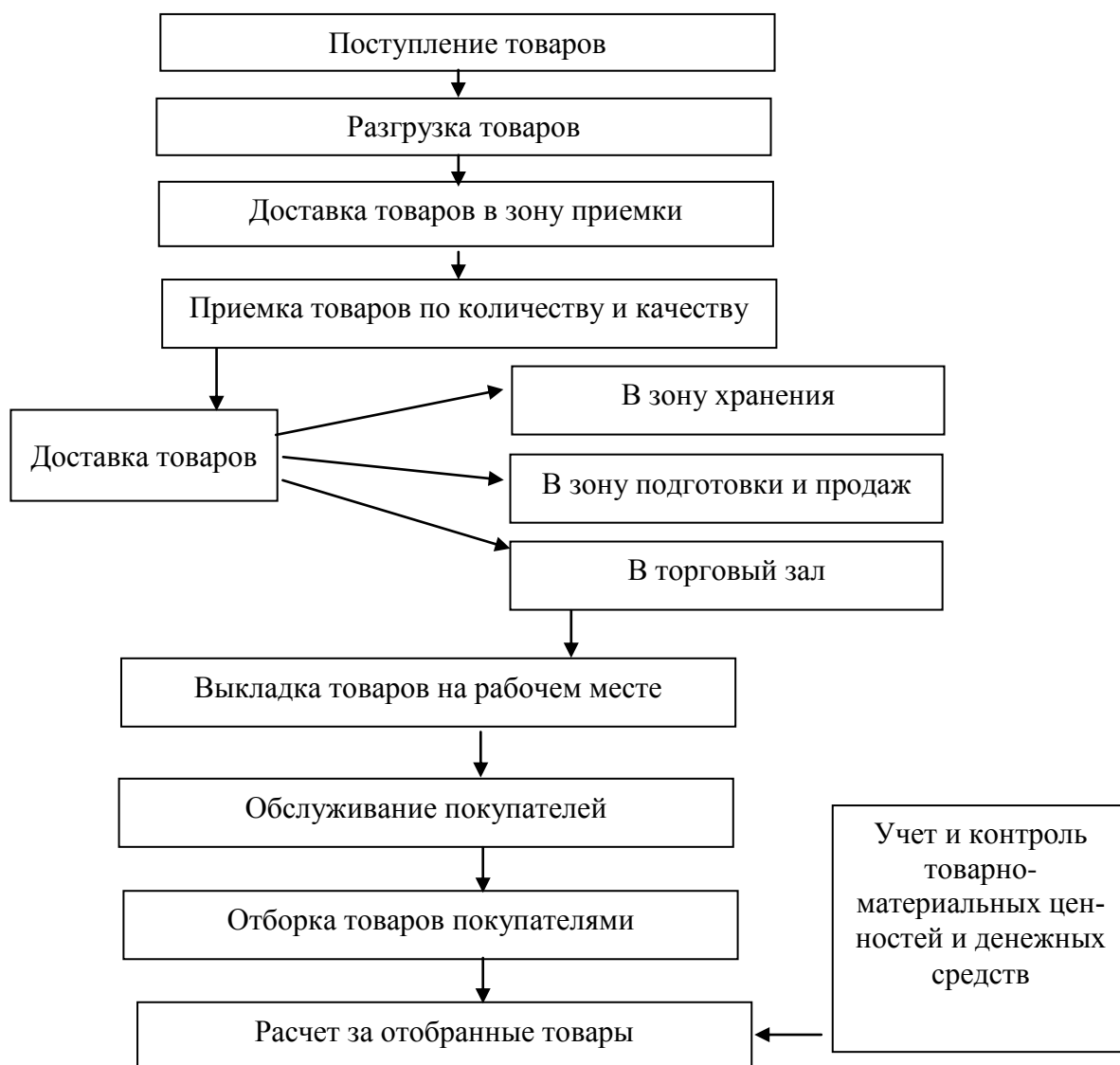


Рисунок 2.2 – Организация торгового и технологического процесса в ООО «Экономик-центр»

Функциональные обязанности отделов регламентированы в Положении об отделах предприятия.

Задачами отдела продаж является обеспечение успешной коммерческой деятельности и совершенствование методов продаж.

В функции отдела входит:

- планирование объемов продаж;
- обеспечение правильного учета приемки и отпуска товаров;
- выбор и осуществление наиболее экономичных форм продажи товаров;
- подготовка и проведение рекламы, стимулирование сбыта товаров.

Организационная структура управления предприятия построена по линейно-функциональному типу и представлена на рисунке 2.3.

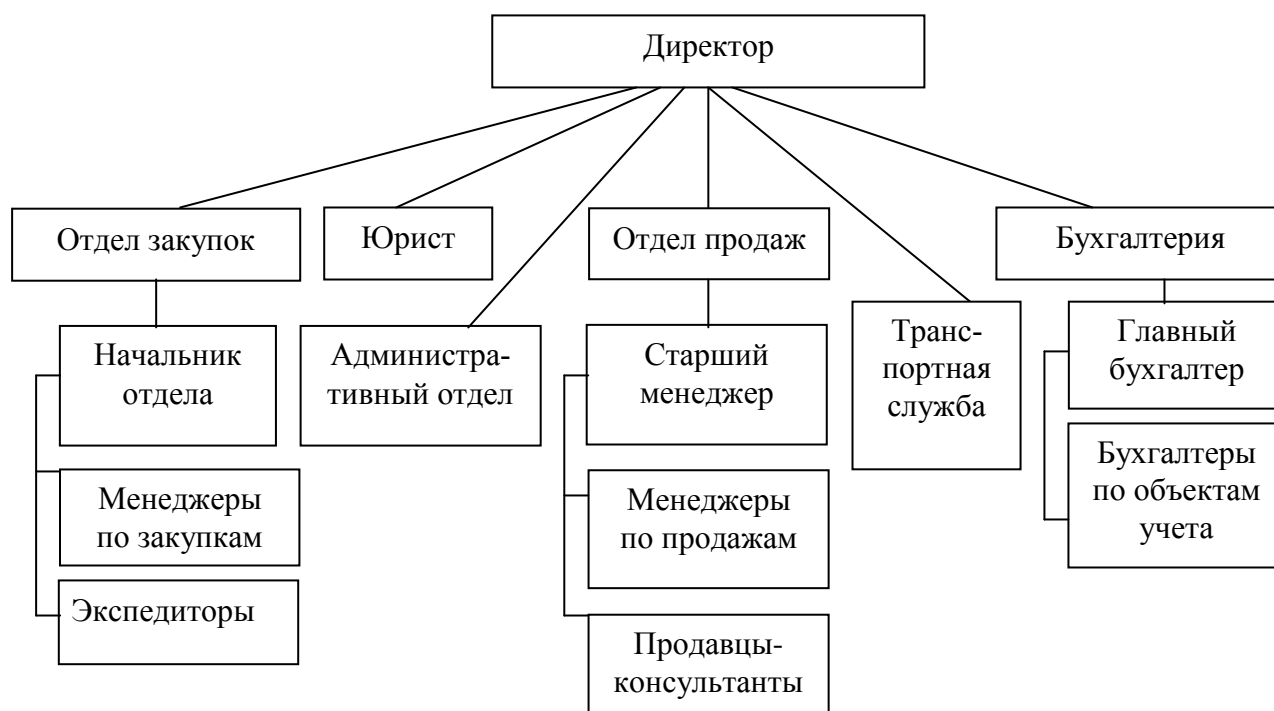


Рисунок 2.3 – Организационная структура управления
ООО «Экономик-центр»

Таким образом, основным видом деятельности предприятия является розничная торговля непродовольственными товарами. Клиентами ООО «Экономик-центр» являются физические лица. За исследуемый период розничный товарооборот увеличился, также увеличился уровень на каждые 100 руб. розничного товарооборота. Это повлекло за собой снижение уровня валового дохода. Сложившееся на предприятии соотношение прибыли и затрат привело к сокращению рента-

бельности продаж – прибыль, приходящаяся на 1 руб. реализованных товаров сократилась.

2.2 Учет продажи товаров на предприятии

Система построения учетного процесса на предприятии складывается из следующих основных элементов: первичный учет, регистры бухгалтерского учета, документооборот, инвентаризация, отчетность.

Учетный процесс на предприятии организует главный бухгалтер, который непосредственно подчиняется директору предприятия. Для организации и ведения учета на предприятии создана бухгалтерия в составе трех человек.

Организационная структура бухгалтерии представлена на рисунке 2.4.

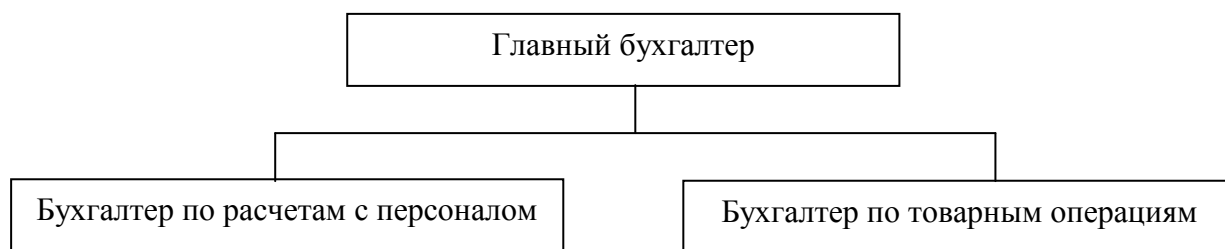


Рисунок 2.4 – Организационная структура бухгалтерии
ООО «Экономик-центр»

Должностные обязанности учетных работников регламентируются должностными инструкциями. В соответствии с должностной инструкцией бухгалтер по товарным операциям отвечает за ведение следующих участков бухгалтерского, налогового и управленческого учета в соответствии с учетной политикой предприятия:

- ведет счета бухгалтерского учета продажи товаров;

- ежедневно получает от торговых работников магазина товарный отчет с приложенными первичными документами, проводит их и регистрирует входящие счета-фактуры;

- ежедневно получает от старшего кассира магазина отчеты кассиров-операционистов за истекшие сутки. Проверяет содержание и правильность заполнения отчетов. Проводит реализацию и выручку согласно отчетам;

- отражает результаты инвентаризации товаров. Контролирует наличие полного комплекта документов по инвентаризации и правильность его заполнения;

- формирует ежемесячно книгу продаж и журнал выданных счетов фактур, сдает их для проверки и отражения в декларации по НДС главному бухгалтеру;

- под руководством главного бухгалтера проводит регулярные сверки с поставщиками;

- принимает меры по предупреждению недостач, незаконного расходования денежных средств и товарно-материальных ценностей, нарушений финансового и хозяйственного законодательства.

Учетная политика предприятия разработана в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации [2], Федеральным законом «О бухгалтерском учете» [4], Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [6], ПБУ 1/08 «Учетная политика организаций» [7], Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению [12].

В соответствии с учетной политикой предприятия товары при поступлении оцениваются по продажным ценам. Отклонения фактической стоимости от продажной учитывается на счете 42 «Торговая наценка». Отклонения списываются пропорционально реализации или иному выбытию товаров (в натуральном выражении) и относятся на счета тех же источников, за счет которых товары выбывают. Оценка осуществляется единообразно для целей бухгалтерского учета и для целей налогового учета.

Для учета торговых операций используются общие унифицированные формы, разработанные и утвержденные Госкомстатом России. В первичных документах

регистрируются данные для целей бухгалтерского учета и для целей налогового учета. Документооборот осуществляется в соответствии со служебными обязанностями работников и их должностными полномочиями согласно требованиям Федерального закона «О бухгалтерском учете» [4].

Рабочий план счетов разработан на основе типового Плана счетов и Инструкции по его применению. Рабочий план счетов предприятия оформлен в качестве приложения к учетной политике и включает в себя следующие счета и субсчета представленные в таблице 2.2.

Учет товаров ведется в автоматизированном режиме. В качестве программного обеспечения на предприятии применяется программа «1С: Бухгалтерия 8.3». Складской учет товаров и учет в бухгалтерии объединены в локальную сеть. Данные складского учета по каналам связи поступают в бухгалтерию предприятия. В бухгалтерии в целях количественно-суммового учета в программе «1С: Бухгалтерия 8.3» формируются оборотные ведомости движения товаров.

Таблица 2.2 – Выписка из рабочего плана счетов ООО «Экономик-центр» по учету продажи товаров

Код	Наименование	Субконто 1	Субконто 2
41	Товары	Номенклатура	
41.1	Товары на складе	Номенклатура	Места хранения
41.2	Товары в розничной торговле	Номенклатура	Места хранения
41.3	Тара под товаром и порожня	Номенклатура	Места хранения
42	Торговая наценка	Места хранения	
90	Продажи		
90.1	Выручка	Виды номенклатуры	
90.2	Себестоимость продаж	Виды номенклатуры	
90.3	Налог на добавленную стоимость	Виды номенклатуры	Ставка НДС
90.9	Прибыль/убыток от продаж		

Товары в магазине размещены в специализированных отделах согласно принадлежности к товарным группам. Рабочие места продавцов для регистрации продаж оборудуются компьютерно-кассовыми системами, состоящими из персонального компьютера; клавиатуры; дисплея кассира; сканера штрих-кода; дисплея

покупателя; фискального регистратора; денежного ящика. Всем вышеперечисленным оборудованием управляет кассовая программа.

Принципиальная схема работы компьютерно-кассовой системы на предприятии такова. Так как практически весь поступивший в магазин товар имеет уникальный штрих-код, то отобрав по одному образцу из поставки, товаровед с помощью сканера штрих-кода вводит приходную накладную. При проведении документа вся информация о введенных товарах становится доступной для рабочего места кассира, и кассир уже может делать продажи без каких-либо дополнительных усилий.

Последовательность работы в программе по учету продажи товаров представлена на рисунке 2.5.



Рисунок 2.5 – Последовательность работы в программе «1С: Бухгалтерия 8.3» по учету движения товаров

Принципиальная схема работы компьютерно-кассовой системы на предприятии такова. Так как практически весь поступивший в магазин товар имеет уникальный штрих-код, то отобрав по одному образцу из поставки, товаровед с помощью сканера штрих-кода вводит приходную накладную. При проведении

нии документа вся информация о введенных товарах становится доступной для рабочего места кассира, и кассир уже может делать продажи без каких-либо дополнительных усилий.

На рабочем месте кассира при считывании сканером штрих-кода производит автоматическое заполнение документа продажи. При этом на дисплее покупателя отображается вся информация о покупке. Могут быть вычислены скидки (как на всю покупку, так и на отдельные позиции). Затем документ проводится и печатается кассовый чек. При этом со склада сразу списывается проданный товар, что немедленно отображается в компьютере товароведа и бухгалтера.

В любое время можно получить информацию об остатках товаров, о количестве купленных и проданных товаров, о закупочных и продажных ценах, о прибыли, о динамике продаж, о товарообороте.

Реализованная торговая наценка определяется путем специального расчета методом «по среднему проценту». Алгоритм расчета реализованного торгового наложения (реализованных торговых надбавок) представлен в таблице 2.3.

Таблица 2.3– Алгоритм расчета торговой надбавки

Наименование показателя	Балансовый показатель или метод расчета
1. Остаток торговых надбавок на начало месяца (нереализованное торговое наложение)	Кредитовое сальдо по балансовому счету 42
2. Торговые надбавки на товар, поступивший в течение месяца	Кредитовый оборот по балансовому счету 42 (до проводок закрытия)
3. Торговые надбавки по товару, возвращенному поставщику, списанному товару в результате порчи, уценки и т.п.	Дебетовый оборот по балансовому счету 42
4. Сумма торговых надбавок	Предварительное кредитовое сальдо по балансовому счету 42 (стр. 1 + стр. 2 – стр. 3)
5. Продано товаров за месяц	Кредитовый оборот по балансовому счету 41.2 в корреспонденции со счетом 90.2
6. Остаток товара на конец месяца	Дебетовое сальдо по балансовому счету 41.2
7. Итого товара	стр. 5 + стр. 6
8. Средний процент торговой надбавки	стр. 4 : стр. 7 × 100

Наименование показателя	Балансовый показатель или метод расчета
9. Торговая надбавка, приходящаяся на остаток товаров	стр. 6 × стр. 8 : 100
10. Торговая надбавка, приходящаяся на проданный товар (реализованное торговое наложение)	стр. 4 – стр. 9

Учет товаров по продажным ценам означает, что при оприходовании поступивших товаров они сразу учитываются по ценам, по которым будут продаваться. При продаже такого товара он списывается с бухгалтерского учета также по продажной цене.

Например, магазин приобрел для продажи электромобиль стоимостью 35 400 руб., в том числе НДС – 5 400 руб. Торговая наценка магазина составила 3 940 руб. Товар был продан. В бухгалтерском учете магазина будут сделаны следующие записи которые представлены в таблице 2.4.

Таблица 2.4 – Бухгалтерские записи по формированию себестоимости проданных товаров и их реализации в ООО «Экономик-центр»

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Поступил товар от поставщика на склад по стоимости приобретения	41-2	60-1	30 000
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком	19-4	60-1	5 400
Отражена торговая наценка по поступившему товару	41-2	42	3 940
Отражена сумма выручки, поступившая в кассу торговой организации за проданный товар. Учетная цена товара: 30000 + 8940 = 38940 руб.	50-1	90-1	38 940
Списан проданный товар по учетной (продажной) цене	90-2	41-2	38 940
Сторнирующая запись на сумму торговой наценки реализованного товара	90-2	42	8 940
Начислен НДС в бюджет с оборота по реализации товара (38940 × 18/118)	90-3	68-3	5 940

Себестоимость проданного товара составила:

38940 руб. – 8940 руб. = 30000 руб.

Торговая выручка от продажи товара составила:

38940 руб. – 30000 руб. – 5940 руб. = 3000 руб.

В ряде случаев товар поступает непосредственно в места его продажи, минуя склады. В данном случае продавцом составляется товарный отчет. Товарный отчет является регистром аналитического учета и составляется на основании приходных и расходных документов. Стоимость оплаченных и отпущенных покупателям товаров списывается с материально ответственных лиц на основании их товарных отчетов по продажной стоимости.

В течение месяца стоимость проданных товаров отражается по дебету счета 90 «Продажи» в одинаковой оценке, т.е. по продажным розничным ценам. Такой порядок учета продаж позволяет контролировать правильность отражения в учете объема продаж (розничного товарооборота) и списание товаров материально ответственными лицами путем сопоставления оборотов по дебету и кредиту данного счета.

При расчетах с покупателем по кредитным картам обязательно пробивается чек ККТ на сумму, оплаченную по картам. Если оплата производится с применением платежных карт, сумма наличных денег, сданных старшему кассиру, не будет совпадать с показаниями счетчиков ККТ, она будет отличаться на сумму продаж по документам. Эта сумма обязательно отражается в журнале кассира-операциониста.

Продавцами магазина ведется книга продаж, в которой регистрируются не только выставленные счета-фактуры, но и контрольные ленты контрольно-кассовой техники при реализации товаров населению, когда требования по выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек. Организации, реализующие товары и оказывающие услуги населению, счета-фактуры не выписывают, а ежедневно в конце дня заносят в книгу продаж данные лент контрольно-кассовой техники.

В практике предприятия имеет место возврат товаров по различным основаниям, что оказывает прямое воздействие на величину выручки от продаж. Обмен то-

варов надлежащего качества документально не оформляется и не отражается в бухгалтерском учете.

Порядок обмена недовольственных товаров регулируется законом «О защите прав потребителей», согласно которому: «товары, на которые установлены гарантийные сроки и не выдержавшие их, обмениваются на новые изделия той же марки, либо такие же изделия другой марки с соответствующим перерасчетом, либо покупателю возвращается уплаченная им первоначальная сумма взноса, сумма погашенного кредита и уплаченная сумма процентов за кредит. Обмен или прием недоброкачественных товаров производится на основании заявления покупателя, справки мастерской гарантийного ремонта, представленной в двух экземплярах, паспорта (гарантийного талона) на товар.

Прием от покупателей недоброкачественных товаров оформляется накладной в двух экземплярах, один из которых прикладывается к товарному отчету, другой вручается покупателю и является основанием для обмена товара или получения денежной суммы на сданный товар.

Обмен недоброкачественных товаров, для которых не установлены гарантийные сроки (одежда, ткани, меха, ковры и др.), или получение денежной суммы за эти товары производится при предъявлении вместе с товаром товарного или кассового чека магазина и при наличии на товаре фабричного ярлыка. Обмен товара или возврат покупателю денег за товар, в котором установлены скрытые недостатки, производится на основании акта бюро товарных экспертиз» [5, ст. 24].

«При возврате товара ненадлежащего качества покупатель вправе потребовать не только возврата уплаченной за товар денежной суммы, но и возмещения разницы между ценой товара, установленной в договоре, и его ценой на момент добровольного удовлетворения такого требования или же на момент вынесения судом решения», согласно закону «О защите прав потребителей» [5, п. 4, ст. 24].

Например, покупатель в процессе его использования обнаружил дефекты приобретенного товара до истечения срока гарантии, он обратился к продавцу с требованием расторгнуть договор купли-продажи и возместить понесенные убытки,

связанные с использованием товара ненадлежащего качества. Покупатель представил заключение экспертизы, в котором утверждено, что скрытые недостатки товара возникли до момента его передачи.

Продавец не удовлетворил требования покупателя в течение установленного срока, покупатель обратился в суд. Суд постановил удовлетворить требования покупателя в:

- возвращении покупателю уплаченной денежной суммы в размере 8 830 руб.;
- возмещении разницы между ценой товара, установленной на момент его продажи покупателю, и ценой аналогичного товара на момент вынесения судом решения в размере 1 600 руб.;
- возмещении убытков, связанных с использованием товара в размере 1 000 руб.;
- возмещении затрат на экспертизу товара в размере 400 руб.;
- выплатить покупателю пеню в размере 1% цены товара на каждый день просрочки удовлетворения требования. Сумма пеней за 30 дней просрочки составила 2649 руб. (8830 руб. × 1% × 30 дней).

Торговая надбавка на товар, проданный покупателю на дату продажи с учетом НДС, составила 2320 руб.

В бухгалтерском учете магазина произведены следующие записи представленные в таблице 2.5.

Таблица 2.5 – Бухгалтерские записи по учету возврата покупателям товаров в ООО «Экономик-центр»

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Оприходован товар по розничной цене, действующей на момент продажи этого товара	41-2	76-6	8 830
Сторно выручки от продаж	90-2	90-1	(8 830)
Восстановлена торговая надбавка	90-2	42	2 320
Сторно начисленного НДС (8830 руб. × 18/118)	90-3	68-3	(1 347)

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражены пени за просрочку платежа, межценовая разница и возмещение ущерба покупателю (2 649 + 1 600 + 1 000)	91-2	76-6	5 249
Включена в расходы на продажу стоимость экспертных услуг, оплаченная покупателем и подлежащая возмещению	44	76-6	400
Отражена сумма НДС, предъявленная экспертной организацией	19-3	76-6	72
Произведен расчет с покупателем (8 830 + 5 249 + 400 + 72)	76-6	50-1	14 551

Таким образом, субсчет 90-1 «Выручка» предназначен для выявления объема розничного товарооборота. Основные бухгалтерские записи по учету продажи товаров в магазине представлены в таблице 2.6.

Таблица 2.6 – Корреспонденции счетов по учету продажи товаров в ООО «Экономик-центр»

Содержание операции	Первичный документ	Регистры аналитического учета	Регистры синтетического учета	Дт	Кт
Получены в кассу деньги за проданные товары	Приходный кассовый ордер	Карточка счета 51, Накопительная ведомость по счету 90-1	Журнальный ордер ведомость по счету 90-1	50	90-1
Сдана в банк полученная выручка от продажи товаров	Квитанция	Карточки счетов 50, 51	Журнальный ордер и ведомость по счетам 50, 51	51	50
Сдана инкассатору выручка от продажи товаров	Квитанция	Карточки счетов 50, 57	Журнальный ордер и ведомость по счетам 50, 57	57	50
Зачислена на расчетный счет поступившая выручка	Выписка из расчетного счета	Карточки счетов 51, 57	Журнальный ордер и ведомость по счетам 51, 57	51	57
Списаны проданные товары по продажным ценам	Товарный отчет	Накопительная ведомость по движению товара	Журнальный ордер и ведомость по счетам 41-2, 90-2	90-2	41-2

Окончание таблицы 2.6

Содержание операции	Первичный документ	Регистры аналитического учета	Регистры синтетического учета	Дт	Кт
Списана торговая наценка, приходящаяся на проданные товары	Расчет	Карточки счетов 90-2, 42, Накопительная ведомость по счету 90-2	Журнальный ордер и ведомость по счетам 42, 90-2	90-2	42
Начислен НДС по проданным товарам	Расчет	Аналитическая карточка и накопительная ведомость по счету 68НДС	Журнальный ордер и ведомость по счетам 90-3, 68НДС	90-3	68 НДС
Списаны издержки обращения	Расчет	Накопительные ведомости и карточки учета издержек	Журнальный ордер и ведомость по счетам 90-2, 44	90-2	44
Выявлен результат от продажи товаров	Расчет	Карточки счетов 90-9, 99	Ведомость, журнальный ордер, карточка счетов 90-9, 99, сводная ОСВ	90-9 (99)	99 (90-9)

В ходе изучения действующей практики учета продажи товаров на предприятии ООО «Экономик-центр» установлено, что в соответствии с приказом об учетной политике товары, предназначенные для продажи, учитываются по продажным ценам. Учет на предприятии полностью автоматизирован в программе «1С: Бухгалтерия 8.3». Рабочие места продавцов для регистрации продаж оборудованы современными компьютерно-кассовыми системами, которые фиксируют поступление товара в отдел, продажу товара и формируют отчеты об остатках товаров, о количестве купленных и проданных товаров, о закупочных и продажных ценах, о прибыли, о динамике продаж, о товарообороте.

2.3 Аудит продажи товаров на предприятии

Для аудиторской проверки операций продажи товаров на предприятии аудитор должен составить план и программу аудита. Содержание плана аудита может меняться в зависимости от специфики и масштабов деятельности аудируемого

лица. Также аудитор должен оценить неотъемлемый риск (риск хозяйственной деятельности) при разработке плана аудита. Оценка неотъемлемого риска хозяйствования ООО «Экономик-центр» приведена в таблице 2.7.

Таблица 2.7 – Оценка неотъемлемого риска хозяйствования
в ООО «Экономик-центр»

Вопросы для оценки неотъемлемого риска	Оценка неотъемлемого риска хозяйствования
Вид деятельности	Розничная торговля
Масштаб бизнеса	Средний
Отношение руководства к предпринимательскому риску	Умеренное
Отношение руководства к бухгалтерскому учету и отчетности	Понимание их роли
Приоритетность для руководства системы внутреннего контроля	Низкая
Готовность руководства к исправлению ошибок и нарушений	Понимание необходимости и принятие соответствующих мер
Подбор кадров	В зависимости от конкретных потребностей
Наличие системы обучения, повышения квалификации кадров	Имеются элементы подобной системы
Понимание персоналом своих обязанностей и ответственности	Хорошее понимание
Квалификация и опыт персонала	Высокие
Загруженность персонала бухгалтерии	Высокая (в некоторых случаях чрезмерная)
Давление на бухгалтерский персонал со стороны руководства	Ограниченно присутствует
Текучесть кадров	Низкая (главный бухгалтер и сотрудники бухгалтерии работают в организации более 5 лет)

В результате оценки неотъемлемого риска, основываясь на полученной информации о деятельности предприятия и его среде, можно сделать вывод, что риск искажения финансовой отчетности предприятия в незначительной степени присутствует. Наблюдается ограниченное давление со стороны руководства предприятия на бухгалтерский персонал. Кроме того, руководство недооценивает необходимость внутреннего контроля за совершаемыми на предприятии операциями.

Вопросник для оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии представлен в таблице 2.8.

Таблица 2.8 – Оценка надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ООО «Экономик-центр»

Вопросы	Ответы
Оценка надежности системы бухгалтерского учета	
Форма бухгалтерского учета	Соответствует установленным требованиям
Автоматизация учета	Полная автоматизация
Организация бухгалтерской службы, распределение обязанностей	Достаточно высокие
Квалификация и опыт работы главного бухгалтера	Достаточно высокие
Организация документооборота	Средняя
Соответствие учетной политики требованиям ПБУ	Соответствует
Порядок документирования хозяйственных операций	В редких случаях содержат отклонения
Порядок проведения инвентаризации	Частично не соответствует
Ведение регистров бухгалтерского учета	Соответствует нормативным требованиям
Оценка системы внутреннего контроля на предприятии	
Существует ли в структуре предприятия подразделение, занимающееся внутренним аудитом	В соответствии с Уставом предприятия на предприятии создана ревизионная комиссия (фактически бездействующая)
Когда проводилась последняя аудиторская проверка	В конце 2016 г. по инициативе собственников
Осуществляют ли собственники контроль за деятельностью предприятия	Контроль ограниченно присутствует
Как осуществляется контроль за сохранностью товарно-материальных ценностей	Система договоров о полной и коллективной материальной ответственности, система видеонаблюдения в торговом зале, пожарно-охранная сигнализация на товарных складах
Анализируется и обобщается ли на предприятии финансово-бухгалтерская информация	В соответствии с должностными инструкциями анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия возложен на работников бухгалтерии. В силу загруженности персонала анализ не проводится или проводится поверхностно

На основе проведенной оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля можно сделать вывод, что система бухгалтерского учета на предприятии соответствует установленным нормативным требованиям. Ос-

новой недостаток системы внутреннего контроля – это фактическое отсутствие внутреннего контроля, бездействие ревизионной комиссии.

Единый уровень существенности определен в соответствии с Международным стандартом аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» [23]. Базовые показатели для нахождения уровня существенности, рассчитанные на основе бухгалтерской финансовой отчетности предприятия, представлены в таблице 2.9.

Таблица 2.9 – Базовые показатели для нахождения уровня существенности

Базовый показатель, тыс. руб.	Значение базового показателя, тыс. руб. (среднегодовая величина за 2017 г.)	Граница, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности (ЗН) [(гр.2 × гр.3) : 100%]
1	2	3	4
Прибыль от продаж	5 022	5	251,1
Выручка от реализации	30 924	2	618,48
Валюта баланса	29 814	2	596,28
Суммарные затраты	29 296	2	585,92
Стоимость материально-производственных запасов	8 133	5	406,65

Рассчитаем среднее значение, применяемое для нахождения уровня существенности как среднее арифметическое числовых значений, приведенных в графе 4 таблицы 2.9:

$$ЗН_{СР} = (251,1 + 618,48 + 596,28 + 585,92 + 406,65) : 5 = 491,96 \text{ тыс. руб.}$$

В соответствии с Международным стандартом аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» [23] показатели, используемые при расчете уровня существенности, не должны отличаться от их среднего значения более чем на 20 %.

$$\text{Отклонение, \% (1)} = [(491,96 - 251,1) : 491,96] \times 100\% = 0,49\%;$$

$$\text{Отклонение, \% (2)} = [(491,96 - 618,48) : 491,96] \times 100\% = -0,26\%;$$

Отклонение, % (3) = $[(491,96 - 596,28) : 491,96] \times 100\% = 0,49\%$;

Отклонение, % (4) = $[(491,96 - 585,92) : 491,96] \times 100\% = -0,21\%$;

Отклонение, % (5) = $[(491,96 - 406,65) : 491,96] \times 100\% = 0,17\%$.

Поскольку несколько показателей (в том числе максимальное и минимальное) отличаются от среднего (491,96 тыс. руб.) более чем на 20%, отбрасываем их и получаем новое значение уровня существенности, равное 585,92 тыс. руб.

Общий уровень существенности с учетом округлений составил 590 тыс. руб. В процентном отношении существенным по разделу статьи отчета о прибылях и убытках «Выручка (нетто) от продажи товаров...» принимается отклонение, превышающее 4 % ($590 : 491,96 \times 100\%$).

Оценка состояния систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета товаров произведена в таблице 2.10

Таблица 2.10 – Анкета тестов проверки состояния внутреннего контроля и бухгалтерского учета в ООО «Экономик-центр»

Содержание вопроса или объект исследования	Содержание ответа (результат проверки)	Символ	Выводы и решения аудитора
Система внутреннего контроля			
Имеется ли постоянно действующая инвентаризационная комиссия	Нет постоянной комиссии. Инвентаризационная комиссия создается каждый раз приказом руководителя перед проведением инвентаризации	У ₃	Необходимо проверить состав инвентаризационной комиссии, порядок ее проведения и документальное оформление результатов
Обоснованы ли продажные цены товаров. Используется ли для определения продажной цены утвержденный прейскурант цен	Торговая наценка устанавливается в соответствии с «Методическими рекомендациями по формированию и применению свободных цен и тарифов на продукцию, товары и услуги»	У ₄	Обоснованность и правильность формирования продажных цен на товары сомнения не вызывает
Сопоставляется ли количество проданного товара с документами на отпуск товара	Ежемесячно	У ₄	Контроль удовлетворительный

Содержание вопроса или объект исследования	Содержание ответа (результат проверки)	Символ	Выводы и решения аудитора
Проверяются ли первичные документы на отпуск товаров на предмет ошибок	Осуществляется выборочный контроль документов	У ₃	Имеется вероятность ошибок. Следует провести выборочную проверку первичной учетной документации по отпуску товаров
Наличие разделения обязанностей сотрудников занимающихся выпиской документов на отпуск товаров, учетом продажи и выручки	Все функции выполняются разными работниками	У ₄	Контроль удовлетворительный
Соблюдается ли график документооборота	Имеет место задержка передачи документов на	У ₂	Возможно искажение периодической отчетности из-за
Система бухгалтерского учета			
Разработана ли схема учета товаров и их продажи с учетом используемого метода оценки товаров	Определен только рабочий план счетов, подобных схем учета товаров нет	У ₃	Возможны ошибки в корреспонденции счетов
Система бухгалтерского учета			
Разработана ли схема учета товаров и их продажи с учетом используемого метода оценки товаров	Определен только рабочий план счетов, подобных схем учета товаров нет	У ₃	Возможны ошибки в корреспонденции счетов
Зафиксирован ли в учетной политике выбранный способ оценки товаров	Способ оценки товаров зафиксирован в положении об учетной политике	У ₄	Контроль удовлетворительный
Проверяется ли соответствие записей аналитического и синтетического учета продажи	Ежеквартально не всегда. В конце года обязательно перед составлением отчетности	У ₂	Возможно искажение периодической отчетности
Система бухгалтерского учета			
Разработана ли схема учета товаров и их продажи с учетом используемого метода оценки товаров	Определен только рабочий план счетов, подобных схем учета товаров нет	У ₃	Возможны ошибки в корреспонденции счетов

*Значения символов: низкий уровень – У₁; ниже среднего – У₂; средний уровень – У₃; высокий уровень – У₄.

Из данных тестирования следует, что бухгалтерский учет и внутренний контроль операций по продаже товаров на предприятии находится на среднем уровне. С учетом результатов проверки системы внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета продажи товаров аудитором принимаются следующие параметры риска таблица 2.11.

Таблица 2.11 – Оценка риска при проведении аудита продажи товаров в ООО «Экономик-центр»

Показатель	Уровень риска	Устанавливаемая величина риска, %
Система внутреннего контроля	Средний	50
Система бухгалтерского учета	Средний	50
Риск необнаружения	Низкий	20
Значение риска при проверке операций по продаже товаров	–	5% (0,5 × 0,5 × 0,2)

С учетом рассчитанного уровня существенности, оценки риска и результатов проверки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета продажи товаров разработаны план аудита и программа аудита представленная в таблице 2.12 операций по учету продажи товаров. Проверяемая организация ООО «Экономик-центр», период аудита 2017 год, количество человеко-часов – 90, состав аудиторской группы, планируемый аудиторский риск 5%, планируемый уровень существенности 4%.

План аудита продажи товаров включает:

- аудит первичного учета операций по продаже товаров;
- аудит продажи товаров;
- аудит формирования выручки от продаж;
- период проведения проверки;
- исполнителя.

Таблица 2.12 – Программа аудита продажи товаров

Этап проверки	Объект аудиторской проверки, процедура	Источники информации для проверки
1. Аудит первичного учета операций по продаже товаров		
1.1 Формальная проверка первичной документации на наличие обязательных реквизитов	Проверка документации	Накладные на передачу товаров, товарные отчеты, журнал учета движения товаров
1.2 Поверка соответствия первичной документации регистрируемым оперативным фактам	Проверка документации, повторное выполнение процедур пересчета, выполнение процедур документального контроля	Накладные на передачу товаров, товарные отчеты, журнал учета движения товаров, бухгалтерские регистры по счетам 41, 42, 90
1.3 Контроль полноты, точности и своевременности регистрации и обработки первичных документов	Опрос, повторное выполнение процедур прослеживания, проверка документации	Накладные на передачу товаров, товарные отчеты, журнал учета движения товаров, бухгалтерские регистры по счетам 41, 42, 90
2. Аудит продажи товаров		
2.1 Проверка корреспонденции счетов	Пересчет, проверка учетных записей	Ведомости, журнальные ордера по счетам 41, 42, 90
2.2 Проверка данных регистров учета продажи товаров и сверка их со счетами в Главной книге	Пересчет, контроль документов и учетных записей, арифметический контроль сумм	Ведомости, журнальные ордера по счетам 41, 90, Главная книга
2. Аудит продажи товаров		
2.3 Проверка правильности налогообложения продажи товаров	Пересчет, проверка соблюдения правил учета	Журнальные ордера по счетам 41, 42, 90, 99, отчет о прибылях и убытках, расчеты по отдельным налогам
3. Аудит формирования выручки от продаж		
3.1 Аудит расчетов с покупателями с использованием ККМ	Опрос, наблюдение	Квитанции, чеки
3.2 Проверка правильности формирования показателя «Выручки» в «Отчет о финансовых результатах».	Пересчет, проверка учетных записей, аналитические процедуры.	Отчет о финансовых результатах, Главная книга, журнальные ордера по счету 90.

Начальным этапом аудиторской проверки запланирована проверка первичного учета операций по продаже товаров.

Для оценки величины генеральной совокупности аудитором принята следующая методика: оценочная величина ошибки в денежном измерении находится как доля оборота по данному виду операций, соответствующая доле неправильно учтенных операций в выборке.

При выборочной проверке операций по учету продаж товаров аудитор обнаружил нарушения, которые представлены в таблице 2.14.

Таблица 2.13 – Проверка первичного учета операций по продаже товаров в ООО «Экономик-центр»

Вид ошибок / искажений	Кол-во документов, ед.	Общая сумма, руб.	Доля в процентах в общем обороте
Отсутствие обязательных реквизитов в первичных документах	2	4220	14,6
Отсутствие документов-оснований для совершения записей	1	5611	19,4
Арифметическая ошибка в таксировке документа	2	4423	15,3
Подчистки в документе	3	13349	46,3
Документы, не нашедшие отражения в сводных регистрах	2	1260	4,4
Итого (сумма строк 1–5)	10	28863	100,0
Всего проверено документов с позиций сводных регистров	300	1645120	–
Доля неправильно учтенных операций в общем обороте проверенных документов ($28863 : 1645120 \times 100$)	–	28863	1,8

Существенным для статьи отчета о финансовых результатах «Выручка (нетто) от продажи товаров...» аудитором признается отклонение, превышающее 4% общего оборота продажи товаров.

Общее количество документов по данным учета – 1652 ед., общий оборот за отчетный период – 87654 тыс. руб.

Используя для расчета уровня существенности МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» [23], определим среднеарифметическое значение ошибок в абсолютном выражении:

$$(14,6 + 19,4 + 15,3 + 46,3 + 4,4) : 5 = 20\%.$$

Наименьшее значение отличается от среднего на 78,0%:

$$(20 - 4,4) : 20 \times 100\% = 78,0\%.$$

Наибольшее значение отличается от среднего на 131,5%:

$$(46,3 - 20) : 20 \times 100\% = 62\%.$$

Поскольку наибольшее и наименьшее значение значительно отличаются от среднего, отбросим их и определим новое среднеарифметическое значение:
 $(14,6 + 19,4 + 15,3) : 3 = 16,4\%$.

Полученную величину округлим до 17% и определим различия между уровнями существенности до и после округления:

$$(17 - 16,4) : 16,4 \times 100\% = 3,7\%.$$

Уровень существенности по проверяемому разделу 3,7%, если существенным для статьи отчета о прибылях и убытках «Выручка (нетто) от продажи товаров...» признается отклонение, превышающее 4% общего оборота продажи товаров, то ошибка признается не существенной, не приводящей к существенному искажению указанной статьи отчета о прибылях и убытках.

При аудите продажи товаров аудитором установлено следующее.

Организация в 2017 г. приобрела у поставщика 10 рюкзаков по цене 11 800 руб. за штуку, в то числе НДС – 1 800 руб. Всего товара было приобретено на сумму 118 000 руб., в том числе НДС – 18 000 руб.

Расходы, связанные с приобретением всей партии товара, составили 9 450 руб., в том числе НДС – 1 450 руб. Торговая наценка установлена в размере 15%. Товар был продан в течение месяца.

В бухгалтер предприятия сделаны записи представленные в таблице 2.14.

Таблица 2.14 – Информация, полученная в ходе аудиторской проверки продаж товаров в ООО «Экономик-центр»

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Оприходован товар по покупным ценам	41-2	60-1	100 000
НДС, предъявленный поставщиком	19-4	60-1	18 000
Оплачены услуги поставщика, связанные с приобретением товара	60-1	51	9 450
Зачтен НДС по оказанным и оплаченным услугам, связанным с приобретением товара	68	19	1 450
Отражена торговая наценка по поступившему товару (100 000 × 15%)	41-2	42	15 000

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена сумма выручки, поступившая в кассу торговой организации за проданный товар $100\ 000 + 15\ 000 = 115\ 000$ руб.	50-1	90-1	115 000
Списан проданный товар по учетной(продажной) цене	90-2	41-2	115 000
Сторнирующая запись на сумму торговой наценки реализованного товара	90-2	42	15 000
Начислен НДС в бюджет с оборота по реализации товара ($115\ 000 \times 18/118$)	90-3	68-3	17 542

В данном случае имеет место следующее нарушение – в продажную стоимость товара не включены расходы по доставке товара. Продажная стоимость товара включает: покупную стоимость товара, которая складывается из сумм фактических затрат организации на приобретение товара без НДС; торговую наценку; сумму НДС, входящую в продажную стоимость товара.

Расчет покупной стоимости всей партии товара:

1) покупная стоимость товара без учета НДС, включая затраты на приобретение:

$$100\ 000 \text{ руб.} + 9\ 450 \text{ руб.} = 109\ 450 \text{ руб.}$$

2) торговая наценка на товар:

$$109\ 450 \text{ руб.} \times 15\% = 16\ 400 \text{ руб.}$$

3) продажная стоимость товара:

$$109\ 450 \text{ руб.} + 16\ 400 \text{ руб.} = 125\ 850 \text{ руб.}$$

4) НДС с оборота по реализации:

$$125\ 850 \text{ руб.} \times 18/118 = 19\ 197 \text{ руб.}$$

5) продажная цена, отражаемая на счете 90 «Продажи», составит:

$$109\ 450 \text{ руб.} + 16\ 400 \text{ руб.} + 19\ 197 \text{ руб.} = 145\ 047 \text{ руб.}$$

6) НДС в бюджет с оборота по реализации:

$$145\ 047 \text{ руб.} \times 18/118 = 22\ 126 \text{ руб.}$$

Выявленные нарушения при аудите продаж зафиксированы в таблице 2.15.

Таблица 2.15 – Выявленные нарушения при аудите продаж товаров
в ООО «Экономик-центр»

Выявленные нарушения	Какой нормативный акт нарушен. Последствия нарушений	Рекомендации аудитора
Не включение в продажную стоимость товара расходов по доставке товаров.	П.6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Занижение выручки от продаж на 30 047 руб. (145 047 – 115 000), занижение налогооблагаемой прибыли, занижение сумм НДС, подлежащий уплате в бюджет с оборота по реализации, на 4 584 руб	Расходы на доставку товаров включать в продажную стоимость товаров. Уточнить расчеты с бюджетом по НДС.

При аудите формирования выручки от продаж аудитор выявил следующие нарушения.

Продавец-кассир случайно лишний раз нажал на «ноль» и вместо полагавшегося покупателю чека на 170 руб. пробил чек на 1 700 руб. Кассир заметил ошибку, пробил новый чек с правильной суммой и отдал его покупателю, а ошибочный оставил у себя. По ошибочно пробитым и неиспользованным кассовым чекам организация составляет и оформляет акт о возврате денежных сумм покупателям по неиспользованным кассовым чекам.

В нарушение Типовых правил эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением [19], кассир не указал ошибочную сумму в книге кассира-операциониста. На размер ошибочной суммы должна быть уменьшена сумма выручки за этот день.

Таким образом, образовалось расхождение между выручкой и фактическим наличием материальных ценностей, за что налоговые органы могут оштрафовать организацию за не оприходование денежной наличности.

Выявленные нарушения и рекомендации по их устранению представлены в таблице 2.16.

Таблица 2.16 – Выявленные нарушения и рекомендации по их устранению
в ООО «Экономик-центр»

Выявленные нарушения	Какой нормативный акт нарушен. Последствия нарушений	Рекомендации аудитора
Не отражение кассиром-операционистом ошибочно пробитой суммы в размере	Типовые правила эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением: утв. письмом Минфина РФ от 30.08.1993 г. №104.	Отразить ошибочно пробитые суммы в книге кассира-операциониста (ф.№КМ-4). Внести исправления в учет, отсторнировав ошибочно
1 700 руб. в журнале кассира-операциониста по форме №КМ-4	Завышение выручки от продаж на сумму 1 700 руб. и налоговой базы по налогу на прибыль, налоговые санкции со стороны налоговых органов, в том числе за неоприходование денежной наличности	начисленную сумму выручки в размере 170 руб. Внести исправления в «Отчет о финансовых результатах». Уточнить расчеты по налогу на прибыль.

Обобщение результатов аудиторской проверки операций по продаже товаров приведено в таблице 2.17.

Таблица 2.17 – Обобщение результатов аудиторской проверки продажи товаров в ООО «Экономик-центр»

Процедура проверки	Выявленные недостатки	Какой нормативный документ нарушен	Последствия нарушений	Рекомендации
Аудит первичного учета операций по продаже товаров	Нарушения в оформлении документов (отсутствуют обязательные реквизиты; арифметические ошибки в документах, отсутствие документов, служащих основанием для совершения записей, подчистки в документах)	Федеральный закон от 06.12.2011 № 402 ФЗ (ред. от 31.12.2017) «О бухгалтерском учете»	Искажение по статье «Выручка (нетто) от продажи товаров...» на сумму 28 863 руб., искажение налогооблагаемой базы по прибыли	1) Дооформить документы в соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете», оформить недостающие первичные документы; 2) Допровести не нашедшие отражения в сводных регистрах документы, внести исправления в учет после исправления арифметических ошибок; 3) Внести исправления в «Отчет о финансовых результатах»;

Процедура проверки	Выявленные недостатки	Какой нормативный документ нарушен	Последствия нарушений	Рекомендации
Аудит продажи товаров	Не включение в продажную стоимость товара расходов по доставке товаров	п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материальнопроизводственных запасов» от 09.06.2001 № 44 н (ред. от 16.05.2016)	Занижение выручки на 30 047 руб., занижение налогооблагаемой прибыли, занижение сумм НДС, подлежащего уплате в бюджет с оборота по реализации, на 4 584 руб.	1) Расходы на доставку товаров включать в продажную стоимость товаров. 2. Уточнить расчеты с бюджетом по НДС
Аудит формирования выручки от продаж	Не отражение кассиром-операционистом ошибочно пробитой суммы в размере 1 700 руб. в журнале кассира-операциониста по форме № КМ-4	Типовые правила эксплуатации ККМ при осуществлении денежных расчетов с населением: утв. письмом Минфина РФ от 30.08.1993 г. № 104	Завышение выручки на сумму 1 700 руб. и налоговой базы по налогу на прибыль, налоговые санкции со стороны налоговых органов, в том числе за неоприходование денежной наличности	1. Отражать ошибочно пробитые суммы в книге кассира-операциониста. 2. Внести исправления в учет, отменив ошибочно начисленную сумму выручки в размере 1 700 руб. 3. Внести исправления в «Отчет о финансовых результатах». 4. Уточнить расчеты по налогу на прибыль

Выявленные ошибки в суммовом выражении по результатам аудиторской проверки обобщены в таблице 2.18.

Таблица 2.18. – Количественная оценка выявленных нарушений по результатам аудита учета продажи товаров в ООО «Экономик-центр»

Этап аудиторской проверки	Ошибка в денежном выражении, руб.	Доля ошибки в общем обороте, %
Аудит первичного учета продажи товаров	28 863	44,27
Аудит продажи товаров	30 047	46,09
	4 584	7,03

Этап аудиторской проверки	Ошибка в денежном выражении, руб.	Доля ошибки в общем обороте, %
Аудит формирования выручки от продаж	1 700	2,61
Итого	65 194	100,0

Для определения влияния выявленных ошибок на бухгалтерскую финансовую отчетность предприятия использован МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» [23]. Определим среднеарифметическое значение ошибки:

$$(44,27 + 46,09 + 7,03 + 2,61) : 4 = 25,0\%.$$

Наименьшее значение отличается от среднего на 89,56%:

$$(25,0 - 2,61) : 25,0 \times 100\% = 89,56\%.$$

Наибольшее значение отличается от среднего на 84,36%:

$$(46,09 - 25,0) : 25,0 \times 100\% = 84,36\%.$$

Поскольку наибольшее и наименьшее значения существенно отличаются от среднего (более чем на 20%), отбросим их и определим новое среднеарифметическое :

$$(44,27 + 7,03) : 2 = 25,65\%.$$

Полученную величину допустимо округлить до 26%. Определим различие между значениями уровня существенности до и после округления:

$$(26 - 25,65) : 25,65 \times 100\% = 1,36\%.$$

Таким образом, если существенным по проверяемому разделу учета установлено отклонение, превышающее 4% от статьи отчета о прибылях и убытках «Выручка от продажи товаров», то ошибка является несущественной и не приведет к существенному искажению показателей бухгалтерской отчетности.

2.4 Анализ розничного товарооборота на предприятии

Одной из важнейших комплексных и объективных характеристик успешности хозяйственной деятельности торгового предприятия, является динамика важнейших экономических показателей, в первую очередь, динамика объема розничного товарооборота. Наиболее точный признак роста бизнеса – превышение темпа роста товарооборота над темпом роста цен (темпом инфляции). Оценка динамичности развития предприятия проводится по данным таблицы 2.19.

Таблица 2.19 – Динамичность развития ООО «Экономик-центр» за 2017 год

Показатель	2016 г.	2017 г.
Имущество предприятия (валюта баланса), тыс. руб.	28 573	31 054
Розничный товарооборот, тыс. руб.	28 020	33 827
Прибыль от продаж, тыс. руб.	5 324	5 290
Чистая прибыль, тыс. руб.	3 530	3 486
Темп роста имущества предприятия (валюта баланса), %	–	108,68%
Темп роста розничного товарооборота, %	–	120,72%
Темп роста прибыли от продаж, %	–	99,36%
Темп роста чистой прибыли, %	–	98,75%
Темп роста инфляции, %	–	114,00%

Темп роста розничного товарооборота (120,72 %) выше темпов роста инфляции (114,00 %), что оценивается положительно. Однако темп роста выручки не сбалансирован с темпами роста прибыли от основной деятельности и чистой прибыли, что является доказательством того, что затраты предприятия опережают его доходы. Темпы роста товарооборота превышают темпы роста валюты баланса (108,68 %), что свидетельствует о том, что имеющиеся активы используются эффективно. Однако темпы роста имущества отстают от темпов роста инфляции, что свидетельствует об отсутствии реального роста имущества предприятия.

Таким образом, имеет место стагнация бизнеса (снижение эффективности бизнеса) в исследуемом периоде. Динамику относительных показателей деятельности предприятия демонстрирует рисунок 2.7.

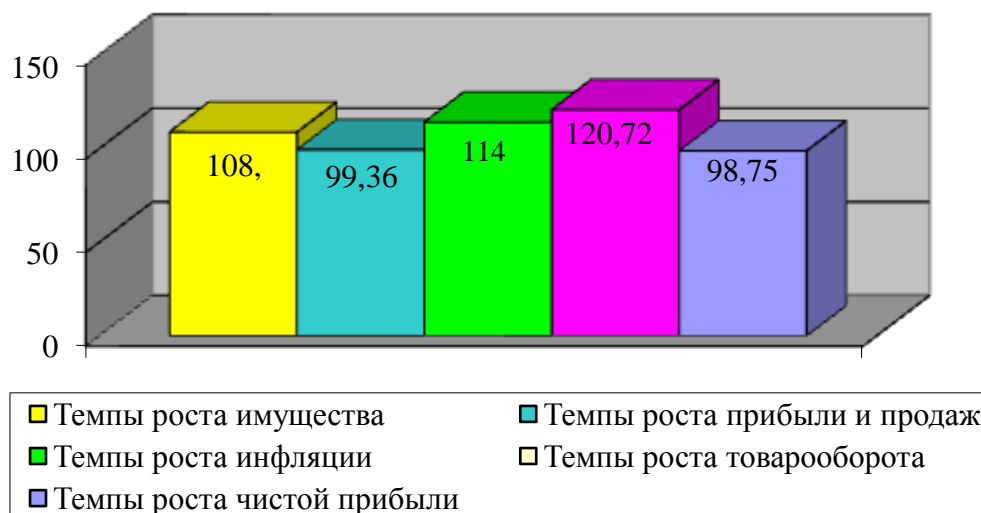


Рисунок 2.7 – Темпы роста инфляции и основных экономических показателей деятельности ООО «Экономик-центр» за 2017 год

Данные о динамике и выполнении плана розничного товарооборота предприятия представлены в таблице 2.20.

Таблица 2.20 – Динамика и выполнение плана розничного товарооборота в ООО «Экономик-центр» за 2016 – 2017 годы

Показатели	Значение показателя, тыс. руб.			% выполнения плана	Отклонение, тыс. руб.		Темп роста, %
	2016 г.	2017 г.			от плана	от 2016 г.	
		план	фактически				
Объем розничного товарооборота, всего	28020	32000	33827	105,71	1827	5807	120,72
в том числе:							
1 квартал	6 578	7 500	7 127	95,03	-373	549	133,72
2 квартал	7 740	9 000	10 350	115,00	1350	2 610	133,72
3 квартал	7 362	9 000	10 150	112,78	1150	2 788	137,87
4 квартал	6 340	6 500	6 200	95,38	-300	-140	97,79

В соответствии с таблицей 2.20 предприятие в исследуемом периоде перевыполнило план товарооборота на 1827 тыс. руб., или на 5,71 %. По сравнению с 2016 г. объем товарооборота увеличился существенно – на 5807 тыс. руб., или на 20,72 процентов. Однако проценты выполнения плана по отдельным кварталам резко колеблются. Если в 1, 2 и 3 кварталах план перевыполнен, то в 4 квартале наблюдается невыполнение плана. Динамика объема товарооборота представлена на рисунке 2.8.

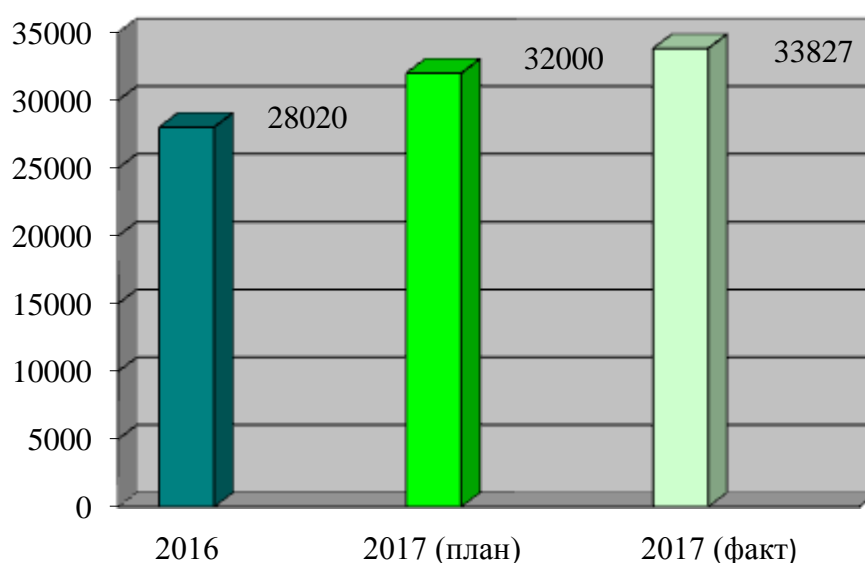


Рисунок 2.8 - Динамика розничного товарооборота
ООО «Экономик-центр» за 2016 – 2017 годы

Развитие товарооборота во времени исследуется по данным таблицы 2.21.

Таблица 2.21 – Динамика товарооборота ООО «Экономик-центр»
за 2013 – 2017г.

Год	Розничный товарооборот, тыс. руб.	Абсолютный прирост, тыс. руб.		Темп роста, %	
		базисный	Цепной	базисный	цепной
2013	21 439	–	–	–	–

Год	Розничный товарооборот, тыс. руб.	Абсолютный прирост, тыс. руб.		Темп роста, %	
		базисный	Цепной	базисный	цепной
2014	22 914	1 475	1 475	106,88	106,88
2015	24 377	2 938	1 463	113,70	106,38
2016	28 020	6 581	3 643	130,70	114,94
2017	33 827	12 388	5 807	157,78	120,72

Из данных таблицы 2.21 видно, что предприятие наращивает объемы розничного товарооборота развитие товарооборота. За 2013 – 2017 годы товарооборот увеличился на 12 388 тыс. руб., или на 57,78 %.

Динамика развития розничного товарооборота предприятия представлена на рисунке 2.9.

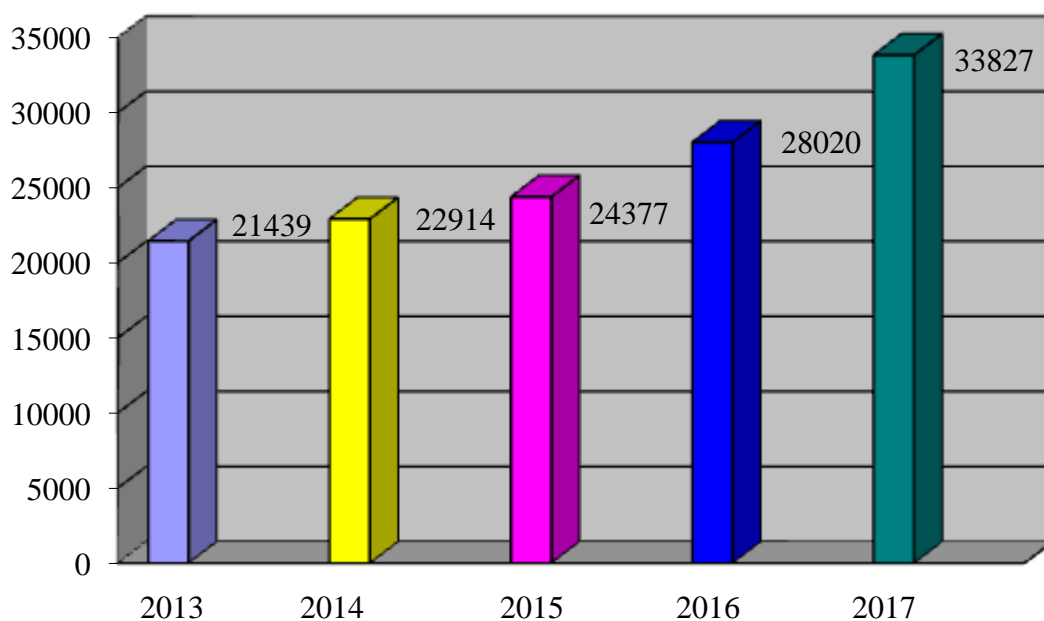


Рисунок 2.9 – Динамика розничного товарооборота
ООО «Экономик-центр» за 2013 – 2017 годы

При анализе динамики товарооборота необходимо определить и изучить среднегодовой темп его роста. Среднегодовой темп роста можно исчислить по средней геометрической (7) [34, с. 67]:

$$\bar{O} = \sqrt[n]{T_1 \times T_2 \times \dots \times T_n}, \quad (7)$$

где T – цепные темпы роста, выраженные в коэффициентах;

n – количество периодов (число темпов).

$$\bar{T} = \sqrt[4]{1,0688 \times 1,0638 \times 1,1494 \times 1,2072} = \sqrt[4]{1,5776} = 1,1206, \text{ или } 112,06\%.$$

За период 2013 – 2017 годы в среднем товарооборот предприятия за год увеличивался темпами, равными 112,06 %.

Анализ сезонности товарооборота проводится по данным таблицы 2.22.

Таблица 2.22 – Анализ сезонности товарооборота ООО «Экономик-центр»
за 2016 – 2017 годы

Квартал	Товарооборот, тыс. руб.				Квартальные данные в % к среднегодовой (гр.5 : итог гр. 5) × 100%
	2016 г.	2017 г.	Всего за 2 года (гр.2 + гр.3)	В среднем за 2 года (гр. 4 : кол-во месяцев в периоде)	
1	2	3	4	5	6
1 квартал	6 578	7 127	13 705	4 568	88,64
2 квартал	7 740	10 350	18 090	6 030	117,00
3 квартал	7 362	10 150	17 512	5 837	113,26
4 квартал	6 340	6 200	12 540	4 180	81,10
Итого	28 020	33 827	61 847	5 154	100

Расчеты, представленные в таблице 2.22, показывают, что увеличение товарооборота приходится на 2 и 3 кварталы, прирост товарооборота относительно среднегодовой величины составляет 117,0 % и 113,26 % соответственно. В 1 и 4 кварталах происходит снижение товарооборота относительно среднегодовой величины 88,64 % в 1 квартале и 81,10 % в 4 квартале.

Изучение розничного товарооборота по товарной структуре непосредственно связано с оценкой удовлетворения спроса покупателей таблица 2.23.

Таблица 2.23 – Анализ структуры товарооборота ООО «Экономик-центр»
за 2016 – 2017 годы

Товарная группа	2016 г.		2017 г.		Отклонение (+,-)		Темп роста, %
	сумма, тыс. руб.	уд. вес, %	сумма, тыс. руб.	уд. вес, %	сумма, тыс. руб.	уд. вес, %	
Игрушки	13 169	47,00	15 222	45,00	2 053	-2,0	115,59
Одежда	10 928	39,00	13 475	39,80	2 547	0,84	123,31
Аксессуары	3 923	14	5 130	15,2	1 207	1,16	130,77
Итого	28 020	100	33 827	100	5 807	-	120,72

Розничная реализация всех товарных групп растет высокими темпами, особенно такой ассортиментной группы, как сантехника. Неравномерность развития товарооборота в ассортиментном разрезе в динамике привела к изменению его структуры рисунок 2.10.

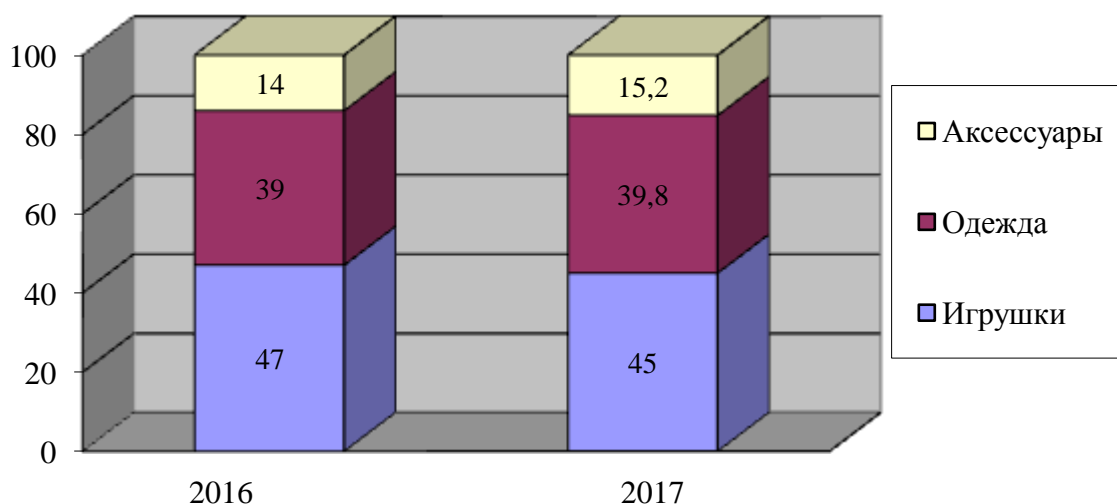


Рисунок 2.10 – Структура розничного товарооборота
ООО «Экономик-центр» за 2016 – 2017 годы.

Следующим этапом анализа является изучение влияния факторов на объем розничного товарооборота предприятия.

Исходные данные для факторного анализа розничного товарооборота представлены в таблице 2.24.

Таблица 2.24 – Исходные данные для факторного анализа розничного товарооборота в ООО «Экономик-центр» за 2016 – 2017 годы

Элементы товарного баланса	Условное обозначение	2016 г.	2017 г.
Товарные запасы на начало года	$N^{Н.ЗАП}$	4 049	4 888
Поступление товаров	$N^{П}$	28 488	34 392
Реализация (продажа) товаров	$N^{Р}$	28 020	33 827
Прочее выбытие товаров	$N^{В}$	120	145
Товарные запасы на конец года	$N^{К.ЗАП}$	4 396	5 308

Расчет влияния факторов, связанных с товарными фондами, проводится в таблице 2.25 методом цепных подстановок в соответствии с формулой товарного баланса (4).

Таблица 2.25 – Расчет влияния факторов, связанных с товарными фондами, на объем товарооборота ООО «Экономик-центр» за 2017 год

Фактор	Расчет влияния фактора	Значение	Влияние фактора
Исходные данные	$N^{З.НАЧ0} + N^{П0} - N^{ВЫБ0} - N^{К.ЗАП0}$ 4049+28488-120-4396	28 020	–
Влияние начального запаса товаров	$N^{З.НАЧ1} + N^{П0} - N^{ВЫБ0} - N^{К.ЗАП0}$ 4888+28488-120-4396	28 860	28 860-28 020=840
Влияние поступления товаров	$N^{З.НАЧ1} + N^{П1} - N^{ВЫБ0} - N^{К.ЗАП0}$ 4888+34392-120-4396	34 764	34 764-28 860=5 904
Влияние прочего выбытия товаров	$N^{З.НАЧ1} + N^{П1} - N^{ВЫБ1} - N^{К.ЗАП0}$ 4888+34392-145-4396	34 739	34 739-34 764=-25
Влияние конечного запаса товаров	$N^{З.НАЧ1} + N^{П1} - N^{ВЫБ1} - N^{К.ЗАП1}$ 4888+34392-145-5308	33 827	33 827-34 739=-912
Обще влияние	–	–	+5807

Наиболее существенное влияние на прирост товарооборота оказало увеличение поступления товаров в течение отчетного периода, за счет этого фактора товарооборот возрос на 5 904 тыс. руб.

Прочее выбытие товаров, которое может быть связано с порчей, браком и недостачей товаров, отрицательно повлияло на объем товарооборота, сократив его на 25 тыс. руб.

Для определения степени обеспеченности товарооборота товарными ресурсами и оценки эффективности использования товарных ресурсов в соответствии рассчитан коэффициент обеспеченности (8) [33, с. 64]:

$$K_{\text{ОБ}} = (N^{\text{Н.ЗАП}} + N^{\text{П}} - N^{\text{К.ЗАП}}) : N^{\text{Р}}, \quad (8)$$

где $K_{\text{ОБ}}$ – коэффициент обеспеченности розничного товарооборота товарными ресурсами;

$N^{\text{Н.ЗАП}} + N^{\text{П}} - N^{\text{К.ЗАП}}$ – товарные ресурсы;

$N^{\text{Р}}$ – объем розничного товарооборота.

за 2016 год: $K_{\text{ОБ} 2013} = (4049 + 28488 - 4396) / 28020 = 1,004$;

за 2017 год: $K_{\text{ОБ} 2014} = (4888 + 34392 - 5308) / 33827 = 1,004$.

Расчеты показывают, что товарооборот предприятия как в 2016 г., так и в 2017 г. полностью обеспечен товарными ресурсами, коэффициент обеспеченности находится на уровне, превышающем единицу ($K_{\text{ОБ}} > 1,0$).

Далее рассматривается влияние трудовых факторов на розничный товарооборот. Исходные данные для факторного анализа товарооборота приведены в таблице 2.26.

Таблица 2.26 – Розничный товарооборот, численность работников и производительность их труда в ООО «Экономик-центр» за 2016 – 2017 годы

Показатели	Условное обозначение	2016 г.	2017 г.	Отклонение	Темп роста, %
1. Товарооборот, тыс. руб.	$N^{\text{Р}}$	28 020	33 827	5 807	115,30
2. Среднесписочная численность работников, чел.	R	4	4	0	100,0

3. Производительность труда, тыс. руб./чел. (стр.1 : стр.2)	ПТ	7 005	8 456,75	1 451,75	120,72
4. Прибыль до налогообложения, тыс. руб.	–	4 537	4 357	-180	96,03
5. Прибыль до налогообложения на 1 работника, тыс. руб. (стр.4 : стр.2)	–	1 134,2 5	1 089,25	- 45	96,03

По данным таблицы 2.26 видно, что в 2017 г. наблюдается рост производительности труда работников предприятия на 1451,75 тыс. руб./чел., или на 20,72%.

В качестве отрицательных моментов в деятельности предприятия следует отметить сокращение балансовой прибыли на 1 работника по причине опережающих темпов роста затрат (себестоимости проданных изделий и издержек обращения) над темпом роста розничного товарооборота.

Динамика товарооборота и прибыли, приходящиеся на 1 работника предприятия, представлена на рисунке 2.11.

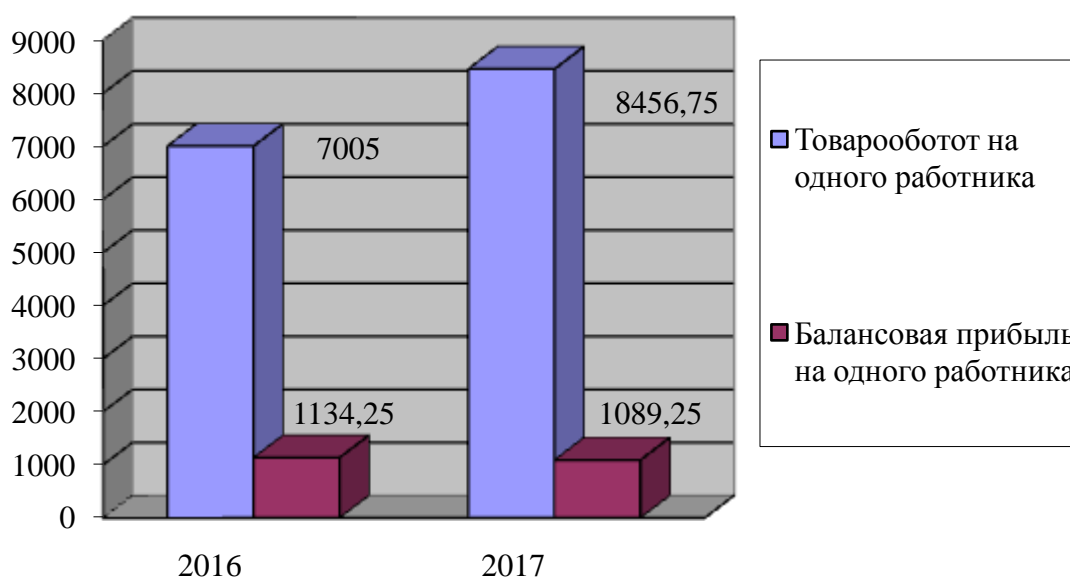


Рисунок 2.11 – Динамика товарооборота и балансовой прибыли на 1 работника ООО «Экономик-центр» за 2016 – 2017 годы

Расчет влияния трудовых факторов на объем товарооборота проведен в таблице 2.27 способом цепных подстановок по факторной модели (5):

Таблица 2.27 – Факторный анализ товарооборота ООО «Экономик-центр» за 2017 год

Фактор	Расчет влияния фактора	Влияние фактора	
		в тыс. руб.	В %
Исходные данные	$R_0 \times ПТ_0 = 4 \times 7\,005 = 28\,020$	–	
Влияние роста численности работников	$R_1 \times ПТ_0 = 4 \times 7\,005 = 28\,020$	$28\,020 - 28\,020 = 0$	0
Влияние роста производительности труда	$R_1 \times ПТ_1 = 4 \times 8\,456,75 = 33\,827$	$33\,827 - 28\,020 = 5\,807$	100
Обще влияние	–	5 807	

*факторы – эффективность использования трудовых ресурсов

В соответствии с таблицей 2.27 в результате такой же численности работников предприятия розничный товарооборот не увеличился. За счет роста производительности труда товарооборот увеличился на 5 807 тыс. руб.

Основную часть в увеличении объема товарооборота сыграло увеличение производительности труда работников численности работников, т.е. интенсивного (качественного) фактора, на долю этого фактора приходится 100 % общего прироста товарооборота.

В таблице 2.28 произведен расчет влияния изменения количества рабочих мест и их использования на объем розничного товарооборота предприятия с использованием способа абсолютных разниц по факторной модели (6).

Таблица 2.28 – Исходные данные для факторного анализа розничного товарооборота ООО «Экономик-центр» за 2016 – 2017 годы

Показатели	Условное обозначение, алгоритм расчета	2016 г.	2017 г.	Отклонение (влияние фактора)	
				в тыс. руб.	В %
Розничный товарооборот, тыс. руб.	NP	28 020	33 827	+5 807	–

Показатели	Условное обозначение, алгоритм расчета	2016 г.	2017 г.	Отклонение (влияние фактора)	
				в тыс. руб.	в %
Среднегодовое количество рабочих мест, ед.	R	4	4	0	–
Количество рабочих дней в году, дни	Д	247	247	0	–
Продолжительность рабочего дня, ч	t	9	9	–	–
Среднечасовой оборот на 1 рабочее место, руб.	ПТЧАС = N : (R × Д × t)	3,15	3,80	+0,65	–
Общее изменение объема розничного товарооборота	ΔN	–	–	+5 801	100
в том числе за счет:		–	–	–	–
- изменения числа рабочих мест	$\Delta NPR = \Delta R \times D_0 \times t_0 \times \text{ПТЧАС}_0$	–	–	0	–
- изменения количества рабочих дней	$\Delta NPRD = R_1 \times \Delta D \times t_0 \times \text{ПТЧАС}_0$	–	–	0	–
- изменения продолжительности рабочего дня	–	–	–	–	–
- изменения среднечасового оборота на одно рабочее место	$\Delta NP \text{ ПТЧАС} = R_1 \times D_1 \times t_1 \times \Delta \text{ПТЧАС}$	–	–	+5780	54,96

Наибольший прирост товарооборота (5 780 тыс. руб., или 54,96 %) был обеспечен ростом производительности труда (экстенсивный фактор).

Рост объема товарооборота и улучшение обслуживания населения зависит от степени оснащенности предприятия основными фондами и эффективности их использования. Расчет влияния факторов, связанных с основными фондами, на объем розничного товарооборота предприятия с использованием метода абсолютных разниц представлен в таблице 2.29.

В соответствии с таблицей 2.29 за счет роста объемов основных фондов товарооборот предприятия увеличился на 5 477 тыс. руб., или на 94,32 %. Повышение эффективности использования основных фондов способствовало росту розничного товарооборота на 330 тыс. руб., или на 5,68 %. В структуре прироста товарооборота за счет факторов, связанных с основными производственными фондами преобладают экстенсивные факторы.

Таблица 2.29 – Факторный анализ розничного товарооборота

ООО «Экономик-центр» за 2017 год

Показатели	Условное обозначение, алгоритм расчета	2016 г.	2017 г.	Отклонение (влияние фактора)	
				в тыс. руб.	в %
Розничный товарооборот, тыс. руб.	N	28 020	33 827	+5 807	–
Среднегодовая стоимость основных фондов, тыс. руб.	OC	13 802	16 501	+2 698	–
Фондоотдача основных средств, руб./руб.	ФО = N : OC	2,03	2,05	+0,02	–
Общее изменение объема розничного товарооборота	ΔN	–	–	5 807	100,0
в том числе за счет:					
– изменения среднегодовой стоимости основных фондов	$\Delta NOC = \Delta OC \times \text{ФО}$	–	–	+5 477	94,32
– влияния изменения фондоотдачи	$\Delta NFO = OC1 \times \Delta \text{ФО}$	–	–	+330	5,68

*факторы – эффективность использования основных средств

Вывод по разделу 2

Таким образом, по результатам проведенного анализа розничного товарооборота в ООО «Экономик-центр» за 2016 – 2017 годы установлено, что предприятие из года в год наращивает объемы товарооборота. Среднегодовой темп роста товарооборота составляет 110,18 %, что ниже темпов роста инфляции, следовательно, говорить о реальном росте товарооборота не приходится.

Несмотря на увеличение розничного товарооборота в 2017 году на 20,72 %, его темп роста не сбалансирован с темпами роста прибыли от основной деятельности и чистой прибыли, что является доказательством того, что затраты предприятия опережают его доходы.

План товарооборота в 2017 году перевыполнен на 5,71 %. В то же время по отдельным кварталам план не выполнен. Объяснением этому является снижение покупательской активности в зимнее время года, так как ассортимент продаваемых товаров характеризуется сезонным спросом.

Исследование влияния факторов на объем розничного товарооборота, показало, что все исследуемые факторы (связанные с товарными фондами; с численностью работников и производительностью их труда; с количеством рабочих мест, с использованием основных фондов) оказали положительное влияние на объем розничного товарооборота. Кроме того, установлено, что тип развития розничного товарооборота преимущественно интенсивный (качественный), что следует оценить положительно.

Основными резервами роста объема товарооборота предприятия является внедрение передовых методов торговли (информационные торговые технологии, автоматизация торговли (например, система электронных ценников и т.п.)).

3 МЕРОПРИЯТИЯ ПО УЛУЧШЕНИЮ УЧЕТА ПРОДАЖИ ТОВАРОВ И УВЕЛИЧЕНИЮ ОБЪЕМОВ РОЗНИЧНОГО ТОВАРООБОРОТА В ООО «ЭКОНОМИК-ЦЕНТР»

3.1 Мероприятия по улучшению учета продажи товаров и увеличению товарооборота на предприятии

По результатам аудита процесса продажи товаров на предприятии установлены случаи нарушения ведения первичной учетной документации операций по выбытию товаров, что отчасти обусловлено отсутствием установленного порядка ведения первичной учетной документации. Поэтому с целью устранения недостатков в организации первичного учета и улучшения учета целесообразно разработать график документооборота по учету продажи товаров и регламент проверки первичной учетной документации.

Рекомендуемый график документооборота учета операций по продаже товаров на предприятии представлен в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – График документооборота в части учета продажи товаров
в ООО «Экономик-центр» (рекомендуемая форма)

Наименование документа	Оформление документа			Проверка и обработка документа		
	Кол-во экз.	Ответственный за оформление	Периодичность оформления	Кто представляет и в какие сроки	Ответственный за обработку	Срок обработки
Накладная на передачу товаров ТОРГ-13	21-склад 1 прод авцу	Кладовщик	При отпуске товаров	Продавец по окончании каждого рабочего дня	Бухгалтер по товарным операциям	1 раз в 3 дня при обработке товарного отчета
Товарный отчет ТОРГ-29	1 экз.	Материально-ответственное лицо	Ежедневно	Продавец по окончании каждого третьего рабочего дня	Бухгалтер по товарным операциям	1 раз в 3 дня
Отчет кассира-операциониста КМ-4	1 экз.	Кассир-операционист	Ежедневно	Кассир-операционист ежедневно по	Бухгалтер по товарным операциям	До 16 часов следующего рабочего дня

Наименование документа	Оформление документа			Проверка и обработка документа		
	Кол-во экз.	Ответственный за оформление	Периодичность оформления	Кто представляет и в какие сроки	Ответственный за обработку	Срок обработки
				окончании рабочего дня (вместе с выручкой)		
Справка кассир-операциониста КМ-6	1 экз.	Кассир-операционист	Ежедневно	Кассир-операционист ежедневно по окончании рабочего дня (вместе с выручкой)	Бухгалтер по товарным операциям	До 16 часов следующего рабочего дня
Сведения о показаниях счетчиков ККМ и выручке организации КМ-7	1 экз.	Старший кассир	Ежедневно	Старший кассир ежедневно (вместе с приходными расходными кассовыми ордерами)	Бухгалтер по товарным операциям	До 16 часов следующего рабочего дня

График документооборота должен определить последовательность выполняемых учетных работ, сроки исполнения, перечень конкретных исполнителей, повысить оперативность учетного процесса и качество учетной информации.

Регламент проверки первичной учетной документации представлен в таблице 3.2.

Таблица 3.2 – Регламент проверки первичной учетной документации в ООО «Экономик-центр» (рекомендуемая форма)

Наименование процедуры проверки	Методы проведения процедуры проверки	Ответственный за проверку
1. Проверка законности совершения операций и создания первичного документа	1.1 Систематическая проверка первичной документации на наличие всех необходимых реквизитов; 1.2 Проверка соответствия произведенных и зафиксированных операций хозяйственным договорам и действующему законодательству.	Бухгалтер по товарным операциям

Наименование процедуры проверки	Методы проведения процедуры проверки	Ответственный за проверку
2. Проверка соответствия первичной документации регистрируемым оперативным фактам	2.1 Систематическая проверка соответствия созданных и полученных первичных документов экономическому смыслу операции; 2.2 Арифметическая проверка документов.	Бухгалтер по товарным операциям
3. Проверка полноты, точности и своевременности регистрации первичных документов	3.1 Проверка полноты регистрации первичных документов в учетных регистрах; 3.2 Проверка соответствия занесения данных из первичных документов в систему бухгалтерского учета; 3.3 Проверка соответствия даты документа дате его регистрации в учетном регистре; 3.4 Проведение инвентаризации и сверок расчетов с целью установления реальности числящихся в учете сумм на определенную дату.	Главный бухгалтер
4. Проверка графика документооборота	Проверка исполнения функций персонала, задействованного в системе документооборота в соответствии с действующим графиком.	Главный бухгалтер

Введение регламента проверки первичной учетной документации позволит создать эффективную систему документооборота на предприятии, избежать ошибок и штрафных санкций.

По результатам анализа розничного товарооборота установлено, что среднегодовые темпы роста товарооборота в среднем за год увеличиваются на 10%, что ниже темпов роста инфляции, т.е. нет реального роста объемов розничного товарооборота в ООО «Экономик-центр». Увеличению объемов товарооборота может способствовать внедрение передовых методов торговли. Большое количество торговых позиций в магазине и широкая сеть поставщиков товарных ресурсов создает необходимость постоянного обновления ценников.

Данные рабочего дня продавца магазина представлены в таблице 3.3

Таблица 3.3 – Фотография рабочего времени торгового работника

ООО «Экономик-центр» (данные за 2017 год)

Наименование затрат времени	Минуты	%
Размещение товара, привезенного со склада	32	7
Оформление витрин, стеллажей	23	5

Наименование затрат времени	Минуты	%
Выяснение цены на товар, замена ценников	45	10
Оперативная работа (работа с покупателями)	288	62
Оформление торговой документации	14	3
Регламентированное время отдыха (обед, удовлетворение личных надобностей)	40	9
Нерегламентированное рабочее время	20	4
Итого рабочее время	462	100,0

По данным таблицы 3.3 видно, что в течение рабочего дня 10 % рабочего времени приходится на выяснение цены на товар и замену ценников.

По данным статистики более 7 % ассортимента не попадают в корзину клиента лишь потому, что данные о цене и наименовании не соответствуют реальному товару на полках.

Современный уровень развития информационных технологий позволяет предприятиям использовать электронные ценники. По всему миру использование электронных ценников набирает обороты.

К преимуществам электронных ценников относятся:

- снижение количества персонала, обновляющего ценники;
- улучшение внешнего вида торгового зала. Как следствие – растет лояльность клиентов;
- экономия на бумаге, наклейках и прочих накладных расходах, связанных с печатью новых ценников;
- отсутствие причины возможных конфликтов покупателей с продавцами и синхронизации цен на прилавке и в кассе;
- появление реальной возможности проведения эффективной гибкой ценовой политики в течение дня (скидки в утреннее время, увеличение цен в часы пик и т.п.).

Внешне электронный ценник представляет собой компактный электронный прибор с ЖК-экраном, в торговом зале размещается антенна и передающее устройство, сам прибор работает на батарейки, срок эксплуатации которой рассчитан на 5 лет. Система радиоконтроля взаимодействует с каждым ценником. Каждый

раз, при получении сигнала, ценник возвращает его на базу, тем самым давая понять, что цена изменена. Эти ярлыки не привязаны к месту, их можно свободно переносить по всей территории торгового зала вместе с изменением положения товара, без необходимости дополнительной настройки.

Расчет прироста товарооборота за счет установки электронных ценников в магазине произведен в таблице 3.4.

Таблица 3.4 – Расчет прироста товарооборота за счет внедрения системы электронных ценников в ООО «Экономик-центр»

Показатель	Расчет показателя / Источник информации	Значение
Расчет суммарных затрат рабочего времени на замену бумажных ценников		
Затраты рабочего времени на замену ценников, проценты	Данные фотографии рабочего дня (таблица 3.2.1)	10
Средняя продолжительность рабочего дня магазина, ч	В соответствии с режимом работы магазина	7,7
Затраты рабочего времени на замену ценников, ч/день	$7,7 \times 10 / 100$	0,77
Количество рабочих дней в году, дни	В соответствии с режимом работы магазина	340
Затраты рабочего времени на замену ценников в течение года, ч/год	$340 \text{ дн.} \times 0,77 \text{ ч/день}$	262
Затраты рабочего времени на замену ценников в течение года, дни	$262 \text{ ч/год} : 7,7 \text{ ч}$	34
Расчет затрат на внедрение электронных ценников		
Стоимость системы электронных ценников (передатчик, блок питания, передающие антенны), тыс. руб.	[10, с. 46]	290
Затраты на установку системы электронных ценников, тыс. руб.	Планируемая величина	50
Затраты на обучение персонала, тыс. руб.	Планируемая величина	50
Затраты на обслуживание системы электронных ценников, тыс. руб./год	Планируемая величина	50
Суммарные затраты на установку и обслуживание системы электронных ценников, тыс. руб.	$290 \text{ тыс. руб.} + 50 \text{ тыс. руб.} + 50 \text{ тыс. руб.} + 50 \text{ тыс. руб.}$	440
Расчет прироста товарооборота от внедрения системы электронных ценников		
Объем товарооборота, тыс. руб.	Данные за 2017 год	87654
Однодневный товарооборот, тыс. руб.	$87654 \text{ тыс. руб.} : 340 \text{ дн.}$	257,8
Прирост объема товарооборота, тыс. руб.	$257,8 \text{ тыс. руб.} \times 34 \text{ дн.}$	8765

Таким образом, внедрение системы электронных ценников позволит предприятию увеличить объем розничного товарооборота на сумму 8 765 тыс. руб. в год.

Одной из новейших разработок продажи товаров в магазинах, является системы «Интернет магазин».

Программа позволяет торговым сетям не зависеть от квалификации продавца-консультанта. За 2-5 мин. работы с программой покупатель получает точный перечень товаров удовлетворяющих запросу поиска.

Экспертная система «Интернет магазин» устанавливается в торговом зале магазина (аналогично терминалам оплаты мобильной связи). Покупатели свободно и бесплатно могут воспользоваться программой. Итогом решения становится чек с количеством и стоимостью материалов из ассортимента магазина. По чеку покупатель осуществляет набор товаров с помощью консультанта-продавца и оплачивает их на кассе (одно сканирование для покупки).

Согласно данным компании-разработчика «Медиасофт», сумма продаж с чеками системы «Интернет магазин» в среднем составляет около 510 000 руб. в месяц. Уже на второй месяц работы программы количество обращений к системы «Интернет магазин» составляет 600 – 700 в месяц. При этом каждый третий посетитель, обратившийся к программе, оплачивает чек. Средний чек по программе составляет 3000 – 3500 руб., что в 3 раза превышает стандартный чек большинства розничных сетей.

Программа-эксперт использует для расчетов учетную систему магазина. Это позволяет отслеживать не только изменение цен на товары, но и наличие товара на складе. При изменении ассортимента магазина встроенный в систему конфигуратор позволяет изменять список товаров и производителей по каждому запросу пользователя.

Расчет прироста товарооборота от внедрения системы «Интернет магазин» в торговый процесс предприятия проведен в таблице 3.5.

Таблица 3.5 – Расчет прироста товарооборота от внедрения системы электронных ценников в ООО «Экономик-центр»

Показатель	Расчет показателя / Источник информации	Значение
Расчет затрат на внедрение системы «Интернет магазин»		
Стоимость системы, тыс. руб.	По данным корпорации-производителя для средних торговых сетей	1 750
Затраты на установку системы, тыс. руб.		550
Затраты на обучение персонала, тыс. руб.		50
Затраты на обслуживание системы, тыс. руб./год		50
Суммарные затраты на установку и обслуживание системы, тыс. руб.	2750 тыс. руб. + 1350 тыс. руб. + 300 тыс. руб. + 300 тыс. руб.	2 400
Расчет прироста товарооборота внедрения системы «Интернет магазин»		
Объем товарооборота, тыс. руб.	Данные за 2017 год	87 654
Планируемое увеличение товарооборота, %	Планируемая величина	7
Прирост объема товарооборота, тыс. руб.	$87654 \text{ тыс. руб.} \times 7 / 100$	6 136

Таким образом, внедрение системы «Интернет магазин» позволит предприятию обеспечить прирост розничного товарооборота на сумму 6 136 тыс. руб., за счет увеличения скорости продаж и обеспечения комплексности продаж.

3.2 Прогнозирование основных экономических показателей деятельности предприятий

Для проведения прогноза основных экономических показателей деятельности предприятия с учетом разработанных рекомендаций по увеличению объемов розничного товарооборота в таблице 3.6 представлен прогнозный отчет о финансовых результатах.

Таблица 3.6 – Прогнозный отчет о финансовых результатах
ООО «Экономик-центр» на 2018 год (в тысячах рублей)

Показатель	Значение показателей		Изменение по абс. данным
	2017 год (базис)	2018 год (прогноз)	
1. Выручка от реализации товаров (товарооборот)	33 827	39 577	+14 901
2. Себестоимость проданных товаров (с учетом коэффициента нарастания затрат)	(22 110)	(26 320)	+4 210

Показатель	Значение показателей		Изменение по абс. данным
	2017 год (базис)	2018 год (прогноз)	
3. Валовая прибыль (валовой доход) (стр. 1 – стр. 2)	11 717	13 257	+1 540
4. Коммерческие расходы (с учетом коэффициента нарастания затрат), всего	(6 997)	(6 997)	–
5. Прибыль от продаж (стр. 3 – стр. 4)	4 720	6 260	+1 540
6. Сальдо прочих доходов и расходов	363	363	–
7. Затраты на внедрение системы «Интернет магазин»	–	(2 400)	+2 400
8. Затраты на внедрение электронных ценников	–	(440)	+440
7. Прибыль до налогообложения (стр. 5 – стр. 6)	4 357	5 897	+1 540
8. Налог на прибыль (при ставке 20% в 2016 г.)	(871)	(1 179)	+308
9. Чистая прибыль отчетного года (стр. 7 – стр. 8)	3 486	4 718	+1 232

Определение затрат (себестоимости проданных товаров и коммерческих расходов) проводится на основе выручки и коэффициента затрат по формуле (9) [34, с. 98]:

$$З = В \times k_3, \quad (9)$$

где $З$ – планируемые затраты (себестоимость продаж), тыс. руб.

$В$ – выручка от продаж (товарооборот), тыс. руб.;

k_3 – коэффициент затрат, рассчитанный за отчетный период, и показывающий соотношение затрат к выручке.

$$З = 39\,577 \times 0,691 = 27\,308 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, внедрение предложенных мероприятий по увеличению объемов товарооборота позволит предприятию увеличить объемы продаж на 14 901 тыс. руб. и прибыль от продаж на 1 342 тыс. руб. Динамику абсолютных показателей экономической деятельности предприятия иллюстрирует рисунок 13.

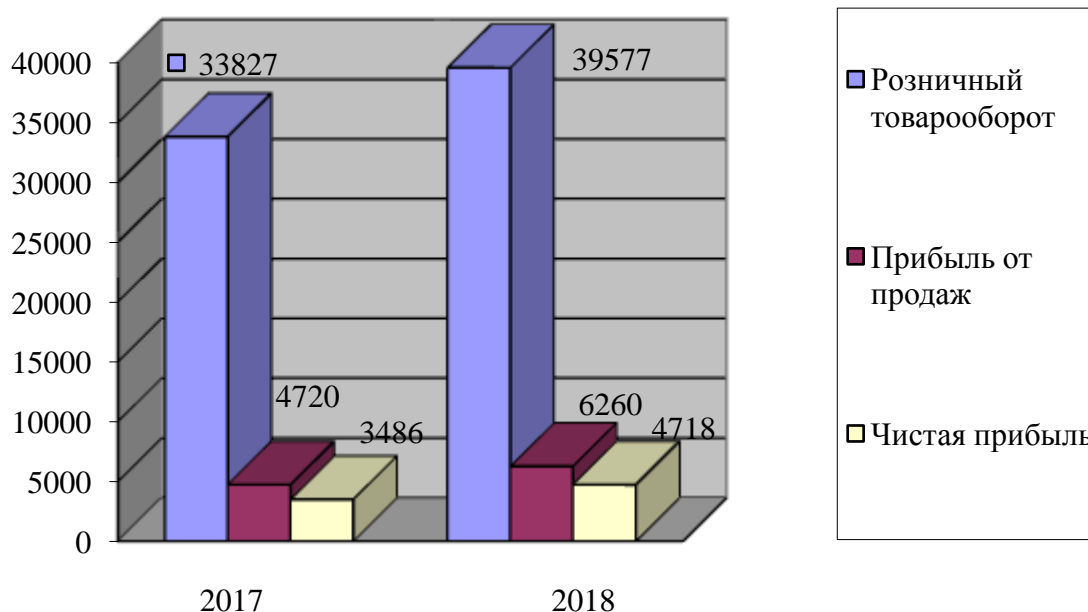


Рисунок 13 – Динамика основных экономических показателей деятельности ООО «Экономик-центр» с прогнозом на 2018 год

С целью расчета относительных прогнозных показателей, характеризующих эффективность хозяйственной деятельности, в таблице 3.7 на основании прогноз-ного отчета о финансовых результатах таблицы 3.6 рассчитана система показате-лей.

Таблица 3.7 – Расчет прогнозных показателей рентабельности ООО «Экономик-центр» на 2018 год

Показатель	2017 год (базисный)	2018 год (прогноз)	Изменение
1. Розничный товарооборот, тыс. руб.	33 654	39 577	+5 923
2. Затраты по обычным видам деятельности, тыс. руб.	29 260	33 907	+4 647
3. Прибыль от продаж, тыс. руб.	4 720	6 132	+1 342
4. Рентабельность продаж, % (стр. 3 : стр. 1 × 100)	14,23	15,49	+1,26
5. Рентабельность основной деятельности, % (стр.3 : стр. 2 × 100)	16,37	18,08	+1,71

Динамику показателей рентабельности иллюстрирует рисунок 14.

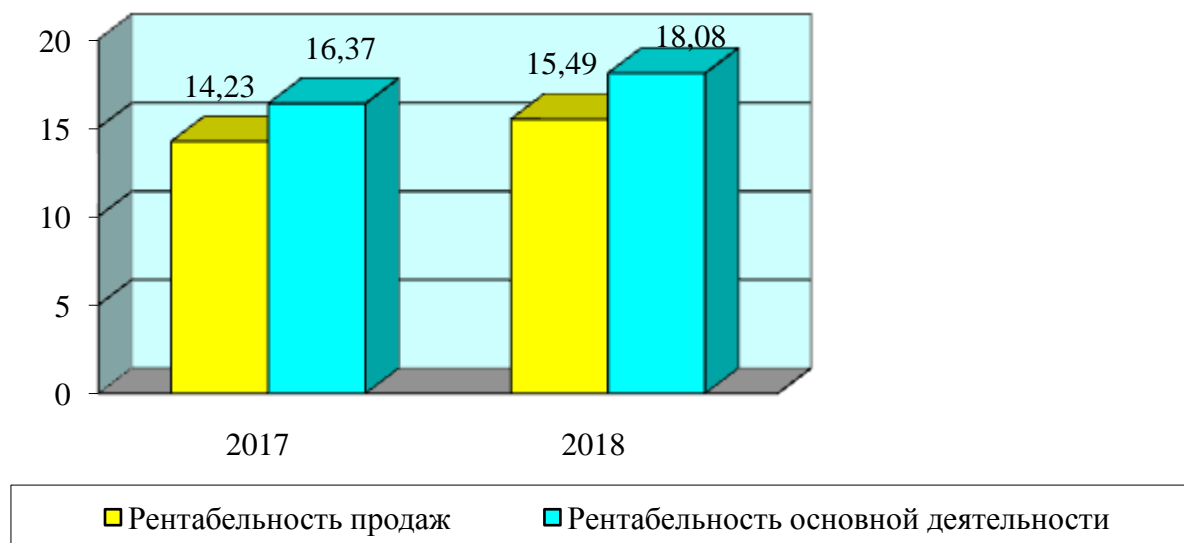


Рисунок 14 – Динамика показателей рентабельности ООО «Экономик-центр» с прогнозом на 2018 год

Расчеты, произведенные в таблице 3.7, показывают увеличение основных показателей рентабельности предприятия. Так на каждый рубль розничного товарооборота будет получено больше прибыли от продаж на 1,27 коп. Рентабельность основной деятельности увеличивается на 1,71%, что свидетельствует об увеличении прибыли от продаж на каждый рубль произведенных затрат на осуществление основной деятельности.

Вывод по разделу 3

По результатам аудита процесса продажи товаров на предприятии установлены случаи нарушения ведения первичной учетной документации операций по выбытию товаров, с целью устранения недостатков в организации первичного учета и улучшения учета был разработан график документооборота по учету продажи товаров и регламент проверки первичной учетной документации.

Увеличению объемов товарооборота может способствовать внедрение передовых методов торговли – применение электронных ценников и системы «Интернет магазин». Таким образом, внедрение предложенных мероприятий по увеличению объемов товарооборота позволит предприятию увеличить объемы и прибыль от продаж.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По результатам проведенного исследования сделаны следующие выводы.

В системе показателей деятельности предприятий розничной торговли основным показателем является розничный товарооборот – стоимость товаров, проданных населению за наличный расчет для личного потребления или использования в домашнем хозяйстве. Он отражает фактическую выручку торговых организаций от продажи товаров населению. Экономические отношения, связанные с обменом денежных доходов на товары, выражают экономическую сущность розничного товарооборота.

Ведение бухгалтерского учета в торговой организации подчинено определенным правилам. В настоящее время сформировалась четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета: законодательный уровень, нормативный уровень, методический уровень, организационно-распорядительные документы, формирующие учетную политику организации.

Аудит учета операций по продаже товаров имеет целью формирование мнения о достоверности данных бухгалтерской отчетности и оценку соответствия отражения произведенных за отчетный период операций по продаже товаров требованиям нормативных актов по бухгалтерскому учету. Аудиторская проверка проходит по следующим основным направлениям: проверка порядка установления цен на товары; проверка порядка оформления и учета скидок с цены товара; проверка порядка учета операций по продаже товаров по договору розничной купли-продажи; проверка порядка оформления и учета операций по продаже товаров в кредит; проверка порядка оформления и учета операций по продаже товаров по кредитным карточкам; проверка порядка оформления и отражения операций по списанию товаров.

Основной целью анализа розничного товарооборота является поиск резервов увеличения объемов продажи товаров. Анализ розничного товарооборота проходит по следующим основным этапам: анализ объема и динамики розничного то-

варооборота; анализ товарной структуры товарооборота; анализ сезонности товарооборота; определение и оценка факторов, связанных с товарными и трудовыми ресурсами и производственными фондами, на величину розничного товарооборота.

В ходе изучения действующей практики учета продажи товаров на предприятии ООО «Экономик-центр» установлено, что в соответствии с приказом об учетной политике, товары, предназначенные для продажи, учитываются по продажным ценам. Учет на предприятии полностью автоматизирован в программе «1С: Бухгалтерия 8.3». Рабочие места продавцов для регистрации продаж оборудованы современными компьютерно-кассовыми системами, которые фиксируют поступление товара в отдел, продажу товара и формируют отчеты об остатках товаров, о количестве купленных и проданных товаров, о закупочных и продажных ценах, о прибыли, о динамике продаж, о товарообороте.

В целях проведения аудиторской проверки учета продажи товаров в ООО «Экономик-центр» проведена оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета, рассчитаны уровень существенности и уровень риска. В соответствии с планом аудита учета продажи товаров основными этапами проверки являются: аудит первичного учета операций по продаже товаров, аудит продажи товаров, аудит формирования выручки от продаж.

В результате аудиторской проверки выявлены следующие нарушения в ведении учета продажи товаров на предприятии:

1) Нарушения в оформлении документов, что привело к искажению по статье «Выручка (нетто) от продажи товаров» на сумму 28 863 руб., искажение налогооблагаемой базы по прибыли.

Для устранения ошибок рекомендовано:

- дооформить документы в соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете», оформить недостающие первичные документы;
- допровести не нашедшие отражения в сводных регистрах документы, внести исправления в учет после исправления арифметических ошибок;

- внести исправления в «Отчет о финансовых результатах»;
- уточнить расчеты по налогу на прибыль.

2) В нарушение п.6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» не включение в продажную стоимость товара расходов по доставке товаров, что привело к занижению выручки, занижению налогооблагаемой прибыли, занижение сумм НДС, подлежащего уплате в бюджет с оборота по реализации.

Для устранения недочетов рекомендовано:

- расходы на доставку товаров включать в продажную стоимость товаров;
- уточнить расчеты с бюджетом по НДС.

3) В нарушение Типовых правила эксплуатации ККМ при осуществлении денежных расчетов с населением не отражение кассиром-операционистом ошибочно пробитой суммы в журнале кассира-операциониста по форме № КМ-4. В результате произошло завышение выручки и налоговой базы по налогу на прибыль, налоговые санкции со стороны налоговых органов, в том числе за неоприходование денежной наличности.

Для устранения ошибок рекомендовано:

- отражать ошибочно пробитые суммы в книге кассира-операциониста (ф.№ КМ-4);
- внести исправления в учет, отсторнировав ошибочно начисленную сумму выручки в размере 1 700 руб.;
- внести исправления в «Отчет о финансовых результатах»;
- уточнить расчеты по налогу на прибыль.

Суммарная величина ошибки в денежном выражении признана аудитором не существенной.

В целях устранения негативных моментов в организации учета и улучшения оперативности и качества учетной информации рекомендовано разработать:

- график документооборота по учету продажи товаров;
- регламент проверки первичной учетной документации.

С целью увеличения объемов розничного товарооборота предприятия рекомендовано внедрение передовых методов торговли:

– внедрение системы электронных ценников, что позволит предприятию увеличить объем товарооборота на 8765 тыс. руб. за счет повышения производительности труда торговых работников;

– внедрение экспертной системы «Интернет магазин» (электронный продавец), что позволит предприятию увеличить объем товарооборота на 6 136 тыс. руб. за счет увеличения скорости продаж и обеспечения комплексности.

Прогноз основных экономических показателей свидетельствует об их улучшении после внедрения разработанных мероприятий по увеличению объемов розничного товарооборота.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Российская федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: ФЗ от 30.11.1994 г. № 51 – ФЗ по сост. На 03.06.2018 г.: принят Гос. Думой 21.10.1994 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 6.06.2018).

2 Российская федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: ФЗ от 05.08.2000 № 117-ФЗ по сост. на 19.02.2018 г.: принят Гос. Думой 19.07.2000 г.: одобр. Советом Федерации 26.07.2000 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.02.2018).

3 Российская федерация. Законы. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: ФЗ от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ по сост. на 30.12.2008 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.02.2018).

4 Российская федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: ФЗ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ по сост. на 31.12.2017 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.02.2018).

5 Российская федерация. Законы. О защите прав потребителей [Электронный ресурс]: ФЗ от 07.02.1992 г. № 2300-1 по сост. на 18.04.2018 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.04.2018).

6 Положение по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 29.07.1998 г. № 34н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 20.02.2018).

7 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс]: приложение № 1 к приказу М-ва финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 23.02.2018).

8 Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 06.07.1999 г. № 43н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 23.02.2018).

9 Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 09.06.2001 № 44н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 23.02.2018).

10 Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 06.05.1999 г. № 32н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 23.02.2018).

11 Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 06.05.1999 г. № 33н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 25.02.2018).

12 План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 31.10.2000 г. № 94н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 25.02.2018).

13 Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 28.12.2001 г. № 119н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 25.02.2018).

14 Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 13.06.1995 г. № 49н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 2.03.2018).

15 Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли [Электронный ресурс]: утв. письмом Комитета РФ по торговле от 10.07.1996 г. № 1-794/32-5 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 2.03.2018).

16 Методические рекомендации по разработке норм естественной убыли [Электронный ресурс]: приказ М-ва экономического развития РФ от 31.03.2003 г. № 95 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 2.03.2018).

17 Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации [Электронный ресурс]: инструкция ЦБ РФ № 18 от 04.10.1993 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 2.03.2018).

18 Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций при продаже товаров в кредит и по учету торговых операций в комиссионной торговле [Электронный ресурс]: утв. постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 г. № 132 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 2.03.2018).

19 Типовые правила эксплуатации контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением [Электронный ресурс]: утв. письмом М-ва финансов РФ от 30.08.1993 г. № 104 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 2.03.2018).

20 Международный стандарт финансовой отчетности «Выручка по договорам с покупателями» (IFRS) 15 [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 21.01.2015 г. № 33н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 2.03.2018).

21 Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» [Электронный ресурс]: прил. № 2 к приказу М-ва финансов РФ от 24.10.2016 г. № 192н // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 5.03.2018).

22 Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» [Электронный ресурс]: прил. № 6 к приказу М-ва финансов РФ от 24.10.2016 г. № 192н // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 5.03.2018).

23 Международный стандарт аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» [Электронный ресурс]: прил. № 8 к приказу М-ва финансов РФ от 24.10.2016 г. № 192н // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 5.03.2018).

24 Международный стандарт аудита 330 «Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски» [Электронный ресурс]: прил. № 9 к приказу М-ва финансов РФ от 24.10.2016 г. № 192н // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 5.03.2018).

25 Международный стандарт аудита 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» [Электронный ресурс]: прил. № 11 к приказу М-ва финансов РФ от 24.10.2016 г. № 192н // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения 5.03.2018).

26 Международный стандарт аудита 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» [Электронный ресурс]: прил. № 10 к приказу М-ва финансов РФ от 09.11.016 г. № 207н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 5.03.2018).

27 Астахов, В.П. Бухгалтерский учет: учебник для бакалавров / В.П. Астахов. – 11-е изд., перераб. и доп. – Москва: Изд-во «Юрайт», 2013. – 984 с.

28 Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет: учебник для бакалавров / Ю.А. Бабаев. – 5-е изд. – Москва: Изд-во «Проспект», 2015. – 424 с.

29 Волков, О.И. Экономика предприятия: учебное пособие / О.И. Волков, В.К. Складенко. – 2-е изд. – Москва: Изд-во «Инфра-М», 2013. – 264 с.

30 Гиляровская, Л.Т. Экономический анализ :учебник для вузов / Л.Т. Гиляровская, Г.В. Корнянова, Н.С. Пласков и др. – Москва: Изд-во «Юнити-Дана», 2014. – 615 с.

31 Губин, В.Е. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учебник / В.Е. Губин, О.В. Губина. – Москва: Изд-во «Инфра-М», 2014. – 336 с.

32 Дмитриева, И.М. Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие для бакалавров / И.М. Дмитриева. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: Изд-во «Юрайт», 2013. – 306 с.

33 Косолапова, М.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник / М.В. Косолапова, В.А. Свободин. – Москва: Изд-во «Дашков и К», 2016. – 248 с.

34 Лысенко, Д.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник для вузов / Д.В. Лысенко. – Москва: Изд-во «Инфра-М», 2013. – 320 с.

35 Иванов, И. Н. Экономический анализ деятельности предприятия: учебник / И.Н. Иванов. – Москва: Изд-во «Инфра-М», 2013. – 348 с.

36 Любушкин, Н.П. Экономический анализ: учебное пособие / Н.П. Любушкин. – 3 изд., перераб. и доп. – Москва: Изд-во «Юнити», 2013. – 575 с.

37 Макарова, Л.Г. Основы аудиторской деятельности: сборник статей / Л. Г. Макарова. – Москва: Изд-во «Директ-Медиа», 2014. – 146 с.

38 Рогуленко, Т.М. Основы аудита: учебник для вузов / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарев. – Москва: Изд-во «Флинта», 2017. – 508 с.

39 Торохова, А.Н. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие / А.Н. Торохова, Е.Н. Золоторева. – Самара: Изд-во «Директ-Медиа», 2017. – 104 с.

40 Ручина, Е.М. Методы стимулирования продаж в современной торговле [Электронный ресурс] // Инновационная наука, 2015. – URL: <https://cyberleninka.ru/> (дата обращения 22.03.2018).

41 Калмыкова, Я.Н. Сущность прибыли и пути ее повышения на предприятии [Электронный ресурс] // Экономика и менеджмент инновационных технологий, 2017. – URL: <http://ekonomika.snauka.ru> (дата обращения: 22.03.2018).

42 Ермакова, К.Л. Анализ управления издержками на предприятии [Электронный ресурс] // Современные научные исследования и инновации, – 2018. – URL: <http://web.snauka.ru/issues/> (дата обращения: 27.03.2018).

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС НА 2017 ГОД

	Дата (число, месяц, год)	Коды		
Форма по ОКУД		0710001		
Общество с ограниченной ответственностью		2017	12	31
Организация _____	по ОКПО			
«Экономик-центр»				
Идентификационный номер налогоплательщика _____	ИНН	7551184		
Вид экономической деятельности _____	по ОКВЭД	52.46.7		
розничная торговля				
Организационно-правовая форма/форма собственности _____	по ОКОПФ/ОКФС	67	16	
общество с ограниченной ответственностью				
Единица измерения: тыс. руб.	по ОКЕИ	384 (385)		
Местонахождение (адрес) 456300, г. Челябинск, пр. Ленина 46				

Пояснения	Наименование показателя	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2017 г.
	АКТИВ		
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
	Нематериальные активы		
	Основные средства	13800	16500
	Незавершенное строительство	4200	3500
	Итого по разделу I	18000	20000
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ		
	Запасы	10908	10317
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	840	1281
	Дебиторская задолженность	1004	2238
	Денежные средства и денежные эквиваленты		
	Итого по разделу II	10573	11054
	БАЛАНС	28573	31054

Пояснения	Наименование показателя	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2017 г.
	ПАССИВ		
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ ⁶		
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	150	150
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	2993	3265
	Итого по разделу III	3143	3415
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	857	933
	Заемные средства		
	Итого по разделу IV	857	933
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
	Заемные средства	1108	1073
	Кредиторская задолженность	23240	25255
	Доходы будущих периодов	225	378
	Итого по разделу V	24573	26706
	БАЛАНС	28573	31054

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ НА 2017 ГОД

	Дата (число, месяц, год)	Коды		
	Форма по ОКУД	0710002		
		2017	12	31
Организация Общество с ограниченной ответственностью «Экономик-центр»	по ОКПО			
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН	7551184		
Вид экономической деятельности розничная торговля	по ОКВЭД	52.46.7		
Организационно-правовая форма/форма собственности 456300, г. Челябинск, пр. Ленина 46	по ОКОПФ/ОКФС	67	16	
Единица измерения: тыс. руб.	по ОКЕИ	384 (385)		

Пояснения	Наименование показателя	За 20 <u>17</u> г.	За 20 <u>16</u> г.
	Выручка	33827	28020
	Себестоимость продаж	(22110)	(20629)
	Валовая прибыль (убыток)	11717	10391
	Коммерческие расходы	(6997)	(2707)
	Управленческие расходы	()	()
	Прибыль (убыток) от продаж	4720	5324
	Прочие доходы	3780	3108
	Прочие расходы	(2898)	(3255)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	4357	4537
	Текущий налог на прибыль	(871)	(507)
	Чистая прибыль (убыток)	3486	3530